



**VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ**

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

**FAKULTA PODNIKATELSKÁ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

**ÚSTAV FINANCÍ**

INSTITUTE OF FINANCES

**SPOJENÉ OSOBY A KRITÉRIA PRO JEJICH  
IDENTIFIKACI V JUDIKATUŘE ČESKÝCH  
SPRÁVNÍCH SOUDŮ**

ASSOCIATED PERSONS AND THEIR IDENTIFICATION CRITERIA AS SPECIFIED IN CASE-LAW OF THE  
CZECH ADMINISTRATIVE COURTS

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

BACHELOR'S THESIS

**AUTOR PRÁCE**

AUTHOR

Lukáš Gabryš

**VEDOUCÍ PRÁCE**

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2021

# Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	<b>Lukáš Gabryš</b>
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	<b>doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

## **Spojené osoby a kritéria pro jejich identifikaci v judikatuře českých správních soudů**

### **Charakteristika problematiky úkolu:**

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu

- nesení důkazního břemene
  - okamžik posouzení spojenosti osob
  - subjekty smluvních vztahů
  - kapitálově spojené osoby
  - jinak spojené osoby
- Návrhy a doporučení
- návrh řešení některých sporných případů
  - doporučený postup pro zjišťování existence spojených osob

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

### **Cíle, kterých má být dosaženo:**

Hlavním cílem práce je systematizovat pravidla pro kategorizaci spojených osob a prezentovat návrhy a doporučení na efektivní postup pro posouzení existence vztahu spojenosti dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů mezi rezidentními osobami.

**Základní literární prameny:**

LASÁK, Jan a kol. Zákon o obchodních korporacích. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-537-5.

MELZER, Filip a kol. Občanský zákoník-velký komentář. Svazek I. Praha: Leges, 2013. ISBN 978-8-87576-73-1.

ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. Zákon o obchodních korporacích-Komentář. 3. vyd. Praha: Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-799-6.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

---

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.  
ředitel

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Tato bakalářská práce analyzuje problematiku týkající se spojených osob v kontextu převodních cen. Každá kategorie těchto osob je blíže specifikovaná. Práce předkládá výčet typických a relativně nesporných případů a rozebírá otázky, na jejichž řešení nepanuje mezi odbornou veřejností naprostý konsenzus. Mimoto se na některých místech pouští do úvah nad s tímto tématem souvisejícími aspekty, které nebyly doposud dokonale probádány. Ve svém souhrnu tak podává ucelenější a komplexnější obraz o dané problematice.

## **Abstract**

This bachelor thesis analyses the issue of associated persons in the context of transfer pricing. Each category of these persons is described in more details. The thesis puts forward an enumeration of typical and relatively undisputed examples and analyses matters without the absolute consensus among the professional public on their resolutions. Furthermore, in some passages, it considers some aspects related to this topic which haven't been researched perfectly yet. In total, this bachelor thesis creates much more complete and comprehensive image of the issue.

## **Klíčová slova**

Daň z příjmů, princip tržního odstupu, převodní ceny, spojené osoby

## **Keywords**

Income tax, arm's length principle, transfer pricing, associated persons

### **Bibliografická citace**

GABRYŠ, Lukáš. *Spojené osoby a kritéria pro jejich identifikaci v judikatuře českých správních soudů* [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-05-04].

Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135383>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně.  
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne .....

.....

podpis autora

### **Poděkování**

Na tomto místě bych moc rád poděkoval vedoucímu práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za jeho cenné rady a připomínky, které byly využity při zpracování této práce.

# OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ .....</b>	<b>13</b>
<b>1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE .....</b>	<b>15</b>
1.1 Transferové ceny .....	15
1.1.1 Vymezení pojmu .....	15
1.2 Aplikace Směrnice OECD u tuzemských transakcí.....	16
1.3 Zákonná regulace transferových cen v České republice .....	17
1.3.1 Spojené osoby a transakce mezi nimi dle ZDP.....	17
1.4 Role judikatury a systém správního soudnictví v ČR .....	24
1.4.1 Judikatura jako pramen práva .....	24
1.4.2 Možnosti soudní ochrany .....	25
<b>2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU .....</b>	<b>28</b>
2.1 Nesení důkazního břemene .....	28
2.2 Okamžik posouzení spojenosti osob .....	28
2.3 Subjekty smluvních vztahů .....	31
2.4 Kapitálově spojené osoby .....	33
2.4.1 Přímě kapitálově spojené osoby .....	34
2.4.2 Nepřímě kapitálově spojené osoby .....	50
2.5 Jinak spojené osoby.....	55
2.5.1 Podílení se na vedení nebo kontrole .....	55
2.5.2 Osoby blízké .....	70
2.5.3 Shodné či blízké osoby podílející se na vedení či kontrole jiných osob...	77
2.5.4 Osoby ovládající a ovládané .....	79
2.5.5 Vztah vytvořený za účelem snížení základu daně .....	93
<b>3 STANOVISKA, NÁVRHY A DOPORUČENÍ .....</b>	<b>102</b>



3.1	Stanoviska k některým sporným případům.....	102
3.2	Doporučený postup pro zjišťování existence spojených osob .....	116
3.2.1	Transakce uzavřená mezi dvěma FO .....	118
3.2.2	Transakce uzavřená mezi FO a PO.....	119
3.2.3	Transakce uzavřená mezi dvěma PO .....	146
3.2.4	Vztah vytvořený převážně za účelem snížení základu daně.....	147
3.2.5	Další postup .....	148
<b>ZÁVĚR .....</b>		<b>150</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....</b>		<b>152</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ.....</b>		<b>162</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....</b>		<b>163</b>

## ÚVOD

V důsledku nárůstu globalizace, digitalizace, rozvoje obchodu a investic rapidně roste význam nadnárodních korporací, které vlastní řadu zahraničních dceřiných společností. V rámci této skupiny se pak uskutečňují transakce, jež nemusí proběhnout za běžných tržních podmínek. Jedním z hlavních důvodů těchto nestandardních obchodů jsou právě odlišné daňové režimy v různých daňových jurisdikcích (státech), což umožňuje těmto korporacím převést zdanitelné zisky do těch jurisdikcí, v nichž je daňové zatížení nižší. Tento fenomén tzv. *transfer pricing* (česky převodní ceny) pak umožňuje těmto společnostem nelegálně optimalizovat svou daňovou povinnost.<sup>1</sup>

Z výše uvedeného důvodu je proto nutné tyto následky tzv. agresivního daňového plánování (angl. *aggressive tax planning*)<sup>2</sup> eliminovat, a to nejen na mezinárodní (zde hrají roli především organizace OECD a EU coby tvůrci mezinárodně uznávaných standardů), ale i na národní úrovni. Proto legislativní předpisy jednotlivých států vymezují určité typy osob (v České republice se nazývají jako spojené osoby), u nichž se přísně kontroluje, zda transakce mezi nimi proběhly za běžných tržních podmínek. Domácí transakce totiž dávají obecně prostor vyrovnávat zisky a ztráty mezi jednotlivými subjekty v rámci skupiny, čímž se minimalizuje daňová zátěž zúčastněných osob. Příkladem může být i situace, kdy má určitá společnost nevyužitou *daňovou ztrátu* z minulých let nebo nevyužitý *odpočet na výzkum a vývoj*. V takovém případě může mít tato osoba zájem na tom, aby v obdobích, kdy má možnost si tyto *odčitatelné položky* od základu daně odečíst, vykazala dostatečně vysoký základ daně. Tím pak může tento základ daně „odebrat“ společnosti ziskové. Takový způsob obchodování tak rozhodně není pouhou legitimní daňovou optimalizací.<sup>3</sup>

Česká republika proto převodní ceny reguluje již od roku 1993, a to zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Orgány finanční

---

<sup>1</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny – unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. s. 1–2. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>2</sup> Jedná se o *terminus technicus*; pojem použila například Evropská komise ve svém Doporučení – viz EUROPEAN COMMISSION. Commission Recommendation 2012/772/EU of 6 December 2012 on aggressive tax planning [online]. [cit. 7.5.2021]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32012H0772>.

<sup>3</sup> Účel regulace převodních cen v daních z příjmů shrnul např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012.

správy (dále jen FS) mají tedy za účelem spravedlivého výběru daní<sup>4</sup> povinnost věnovat kontrolám převodních cen patřičnou pozornost.

Rostoucí „vynalézavost“ některých daňových poplatníků vyvolala reakci OECD v podobě BEPS projektu dokončeného v roce 2015, který ve svých „akčních plánech“ zahrnuje i problematiku převodních cen.<sup>5</sup> To může být jedním z důvodů, proč se v té době zvýšil v ČR počet daňových kontrol orientovaných na převodní ceny.<sup>6</sup> S tím pak souvisí z tohoto titulu narůstající objem doměřených daní, který dokladuje Tabulka 1. Jedná se přitom o objem doměřených daní, které se týkají souhrnně domácích a přeshraničních transakcí.

**Tabulka 1: Vývoj objemu doměřených daní z titulu převodních cen v České republice (v Kč)<sup>7</sup>**

Rok	Doměřená daň	Doměřená daň v součtu za dva roky	
2013	71 759 104	131 161 514	
2014	59 402 410		505 665 787
2015	446 263 377	1 332 379 629	
2016	886 116 252		1 075 542 393
2017	189 426 141	1 405 206 443	
2018	1 215 780 302		1 571 508 261
2019	355 727 959		

Výše doměřených daní není sice není rok od roku vyšší, pokud se však bude srovnávat úhrn doměrků za dva po sobě jdoucí kalendářní roky s jinými dvěma po sobě jdoucími kalendářními roky, je rostoucí trend více zřejmý.

Než však příslušný orgán FS doměří daň, je pochopitelně jako první potřeba určit, zda se vůbec obchodní případ uskutečnil mezi spojenými osobami. Je důležité poznamenat, že dle české daňové legislativy nedopadá problematika převodních cen pouze na určitý okruh právnických osob, ale také na vybrané osoby fyzické, a to na ty, u nichž hrozí díky

<sup>4</sup> Což je jedna ze základních zásad daňového práva – viz § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ).

<sup>5</sup> Base erosion and profit shifting. *oecd.org* [online]. OECD. [cit. 6.11.2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

<sup>6</sup> Viz např.: KPMG. Finanční správa si zamilovala převodní ceny. In: *KPMG* [online]. 8.9.2017 [cit. 3.10.2020]. Dostupné z: <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>.

<sup>7</sup> Data byla získána na základě žádosti podané Generálnímu finančnímu ředitelství dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

jejich spřízněnosti k jiné právnické či fyzické osobě riziko obchodního jednání, které sleduje snížení základu daně, k němuž by však nedošlo, pokud by tyto osoby nebyly mezi sebou navzájem propojeny.

Analytická část práce je tak věnována podrobnějšímu rozboru všech typů rezidentních spojených osob, které ZDP vyjmenovává a u nichž se bude tím pádem při vzájemných obchodech zkoumat, zda se tyto svými cenami neliší od cen obvyklých. Pozornost je přitom věnována zejména případům nejčastějším, jakož i případům, které nejsou příliš jednoznačné a mohou vyvolávat v praxi spory. Je přitom poukázáno na specifika jednotlivých kategorií a nechybí ani doplnění o názorné příklady.

Vzhledem k omezenému rozsahu této práce, autor zaměřuje svou pozornost u právnických osob ryze na akciové společnosti (dále jen akc. spol.).

Není-li uvedeno jinak, vychází práce z právního stavu platného a účinného k 1.1.2021.

## CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem práce je systematizovat pravidla pro kategorizaci spojených osob a prezentovat návrhy a doporučení na efektivní postup pro posouzení existence vztahu spojenosti dle § 23 odst. 7 ZDP mezi rezidentními osobami.

Mezi dílčí cíle patří předložení relevantních charakteristických znaků pro každou skupinu těchto osob spolu s uvedením některých typových příkladů, objasnění sporných otázek k dané problematice váznoucích a určení specifických zásad pro tuto oblast z hlediska dokazování v daňovém řízení včetně poukazu na konkrétní důkazní prostředky, které mohou onu vazbu potvrdit či vyvrátit.

Analytická část práce využívá primárně metodu *analýzy*, která detailněji rozebírá jednotlivé typy spojených osob s použitím zejména právních předpisů, judikatury (převážně) správních soudů a odborných publikací. Návrhová část je pak provázena zejména *syntézou*, jež dává dohromady a uspořádává poznatky získané z analytické části. Celou prací se pak prolíná metoda *indukce*, již autor na základě sesbíraných informací vyvozuje obecnější závěry pro jednotlivé kategorie spojených osob. S pomocí *dedukce* jsou odvozovány příklady konkrétních znaků závislého vztahu. *Generalizace* přiděluje závěry vyslovené např. v soudním rozsudku na všechny situace, které se v relevantních rysech řešenému případu podobají. Metoda *abstrakce* je zastoupena takřka v celé práci, a to takovým způsobem, že odděluje a v některých částech přímo odhlíží od nepodstatných faktorů, které mohou mít vliv na správné pojmenování vztahu konkrétních stran transakce. Dalším příkladem užití je separace stěžejních od doplňkových kroků, které musí daňová správa učinit, aby přesně určila vztah, kterým jsou příslušné osoby vázány. Další metodou, která má své místo především v analytické části práce, je *komparace*, již jsou srovnávány podobnosti a rozdíly mezi jednotlivými kategoriemi spojených osob. Taky je využívána k porovnání odlišných stanovisek vyjádřených dvěma či více autoritami nebo autory odborných publikací, z nichž je pak formován názor autora této práce. Poslední metoda je *analogie*, která v práci nachází uplatnění v situacích, kdy je řešeno, zda lze určitý závěr (např. vyplývající z judikátu, který vyšel před několika lety) aplikovat i v současné době.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Zpracováno s pomocí monografie ŠIROKÝ, Jan a kol. *Psaní a prezentace odborných textů*. Leges, 2019. s. 33–35. ISBN 978-80-7502-340-7.

Jelikož si zvolené téma vyžaduje práci s právními texty, jsou v určité míře rovněž využívány obecně uznávané výkladové metody v právu. Jde zejména o *jazykový* výklad, který zkoumá jednak syntaktickou stavbu věty a jednak význam jednotlivých slov v jejich vzájemné souvislosti, a výklad *teleologický*, který se zabývá samotným smyslem, účelem či cílem zkoumané právní normy. Využit je však i *systematický* výklad, jímž je přihlíženo k celkovému kontextu právní normy v právním řádu jako celku, a výklad *historický*, který se snaží zjistit úmysl zákonodárce, který danou právní normu přijal. Na některých místech jsou využívány i argumenty *logického* výkladu.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> K jednotlivým metodám viz např. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7.vydání. Aleš Čeněk: Plzeň, 2017. s. 144–148. ISBN 978-80-7380-652-1.

# 1 Teoretická východiska práce

Obsahem této kapitoly je vysvětlení základních pojmů váznoucích k řešené problematice, jejich zasazení do legislativního rámce, a to i v kontextu mezinárodní úrovně. Další část je pak věnována významu judikatury a systému správního soudnictví v České republice.

## 1.1 Transferové ceny

V úvodní kapitole autor tento termín definuje a uvádí v jaké souvislosti se užívá. Návazně na to pak nastiňuje fundamentální princip, jenž se transferových cen bezprostředně dotýká.

### 1.1.1 Vymezení pojmu

Ceny sjednané mezi dvěma subjekty nejsou vždy determinovány působením tržních sil. Jedním z příkladů, kdy tomu tak nemusí být jsou případy transakcí uskutečněných mezi osobami, které mezi sebou mají určitý prvek *spřízněnosti*, jenž může být představován určitou osobní (sociální) vazbou nebo kapitálovou účastí jedné osoby na druhé. Tyto ceny se pak označují jako **transferové** nebo **převodní**.<sup>10</sup> Tyto „netržní“ ceny nemusí vždy sledovat legitimní cíl. Motivace k takovému smluvnímu ujednání může pramenit ze snahy získat určitou *daňovou výhodu*, kterou by v případě nezávislého vztahu nemohla ani jedna osoba takto získat. Převodní ceny jsou tedy předmětem zájmu odborné veřejnosti výhradně z důvodu jejich potenciálního negativního vlivu na daňové základy. Určitou v tomto směru rozdílnost mezi zásadami soukromého a veřejného práva zdůraznil též NSS ve svém rozsudku ze dne 13.3.2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012, v němž potvrdil, že soukromé právo sice ctí *autonomii vůle*, daňové právo však nemusí k takovému ujednání vůbec přihlížet a má pravomoc z toho vyvodit daňové důsledky.

Ke zjištění, zda byly ceny sjednány za běžných tržních podmínek se používá tzv. test pomocí **principu tržního odstupu** (angl. *arm's length principle* – dále jen ALP). Tento princip je nejrozsáhleji popsán ve *Směrnici OECD pro nadnárodní podniky a daňové*

---

<sup>10</sup> Viz poznámka pod čarou č. 1, s. 4.

správy (dále jen Směrnice OECD),<sup>11</sup> která se běžně užívá pro účely uvedení vnitroskupinových transakcí do souladu s ALP. Jedná se o přístup, kdy se na transakce mezi *spojenými podniky* (angl. *associated enterprises*)<sup>12</sup> hledí jako by byly uskutečněny mezi *nezávislými podniky* (angl. *independent enterprises*).<sup>13</sup> Za tohoto předpokladu se pak srovnává, zda byly ceny dohodnuté mezi spojenými podniky ve stejné výši, v jaké by byly sjednány za **totožných či srovnatelných podmínek** mezi nezávislými stranami transakce. Pokud se tyto ceny liší, upraví se fiktivně pro účely zdanění tyto ceny na takovou úroveň, jaké by byly dosaženy za předpokladu existence těchto nezávislých vztahů.<sup>14</sup> Jinými slovy, ceny musí být od těchto deformací „očištěny“.

## 1.2 Aplikace Směrnice OECD u tuzemských transakcí

Česká republika, jakožto člen OECD, přijala doporučení vyplývající ze Směrnice OECD, která implementovala do několika pokynů Ministerstva financí (MF), později Generálního finančního ředitelství (GFR). V tomto je nejrozsáhlejší a nejvíc komplexní pokyn GFR **D-34**.<sup>15</sup> Ačkoli se Směrnice OECD aplikuje především v oblasti mezinárodního zdaňování, pokyn GFR D-34 připouští užití *principů* a *doporučení* i na případy tuzemských transakcí.<sup>16</sup>

Směrnice OECD se však samotným vymezením spojených osob nijak nezabývá. Tato organizace, respektive zástupci členských zemí sice přijali tzv. *Modelovou smlouvu OECD*,<sup>17</sup> která v článku 9 definuje tzv. *sdržené podniky* (angl. *associated enterprises*), tato smlouva však slouží pouze jako vzor pro bilaterální smlouvy o zamezení dvojího

---

<sup>11</sup> OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017. Chapter I. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>12</sup> Termín užívaný ve Směrnici OECD.

<sup>13</sup> Viz poznámka pod čarou č. 11.

<sup>14</sup> Viz poznámka pod čarou č. 11

<sup>15</sup> Pokyn D-34, sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny [online]. Praha: 2019. č. j.: 45076/19/7100-40113-110343. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf> (dále jen pokyn D-34).

<sup>16</sup> Mimo to se na Směrnici OECD odkazuje též pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Praha: 6.2.2015. Č. j.: 5606/15/7100-10. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf) (dále jen pokyn D-22).

<sup>17</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* [online]. Paris: OECD Publishing. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.



zdanění uzavírané vzájemně mezi členskými státy, případně se třetími zeměmi.<sup>18</sup> Spojené osoby si tedy pro potřeby regulace domácích transakcí vymezuje vnitrostátní legislativa sama.

Legislativa jednotlivých členských států OECD tedy pojímá spojené osoby různě. Příkladem může být srovnání napříč členy Visegrádské skupiny, u nichž i přes značné podobnosti (a to přinejmenším v základu), lze nalézt určité rozdíly.<sup>19</sup> V práci se dále autor soustředí na vymezení a speciální pravidla pro spojené osoby vyložené dle českých daňových zákonů v kontextu tuzemských transakcí.

### 1.3 Zákonná regulace transferových cen v České republice

Právní úprava převodních cen není v ČR ve srovnání s jinými zeměmi, z nichž některé mají i samotný zákon tuto problematiku řešící, nijak obsáhlá.<sup>20</sup> Kromě ZDP upravuje spojené (či určitým způsobem spřízněné) osoby i § 36a ve spojení s § 5a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Zde je však rozsah transakcí, na něž se toto ustanovení vztahuje užší a rovněž způsob určení tzv. obvyklé ceny dle § 36 odst. 14 ZDPH vykazuje jisté odlišnosti. Dalším zákonem je pak zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoR), který v § 8 až 8c stanoví, že nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku k pohledávce vzniklé mezi spojenými osobami.

#### 1.3.1 Spojené osoby a transakce mezi nimi dle ZDP

Pojetí spojených osob a specifická pravidla pro jejich vzájemné transakce obsahuje § 23 odst. 7 ZDP. Konkrétní znění první části tohoto paragrafu zní: „***Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.***“

---

<sup>18</sup> Všechny jsou k vidění na: Legislativa: Dvojí zdanění: Přehled platných smluv. *mfcz.cz* [online]. Praha: Ministerstvo financí. 2012, poslední aktualizace 21.10.2020 [cit. 27.10.2020]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

<sup>19</sup> K tomu viz BRYCHTA, Karel, Michal IŠTOK, Aleksandra SULIK-GÓRECKA a Veronika POREIZS. *Transfer pricing in V4 countries* [online]. © VUTIUM 2020 [cit. 27.10.2020] DOI: <http://dx.doi.org/10.13164/9788021458734>. Dostupné z: [https://www.transferpricing-v4.net/data/files/E-book/Transfer\\_Pricing\\_in\\_V4\\_Countries.pdf](https://www.transferpricing-v4.net/data/files/E-book/Transfer_Pricing_in_V4_Countries.pdf).

<sup>20</sup> Viz poznámka pod čarou č. 1, s. 122.

*Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se **cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.***<sup>21</sup> *Ustanovení věty první a druhé se **nepoužije** v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob“* (Pozn.: zvýrazněno autorem).<sup>22</sup>

V ČR se ceně, která vyhovuje ALP, říká cena **obvyklá** nebo též **referenční**. K jejímu určení se bude přistupovat v zásadě tak, jak judikoval NSS ve svém rozsudku ze dne 27.1. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010. První (prioritní) způsob spočívá v **prostém porovnání cen** sjednanými mezi spojenými osobami a cen, které byly ve skutečnosti za srovnatelných podmínek sjednány mezi nespojenými osobami za totožnou či obdobnou komoditu (jí se rozumí jakákoli obchodovatelná věc, ale nepochybně i služba – pozn. autora). V případě, že nejsou takové nezávislé transakce dohledatelné, přichází na místo způsob, který NSS popsal v citovaném rozsudku následovně: „*Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako **hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.***“<sup>23</sup> (Pozn.: zvýrazněno autorem). Autor podotýká, že u druhého způsobu určení referenční ceny může jako vodítko posloužit Směrnice OECD, která popisuje další metody jejího stanovení.<sup>24</sup> Teprve v případě, že **nelze cenu obvyklou** (referenční) uvedenými způsoby **zjistit**, což musí být postaveno najisto,<sup>25</sup> přichází na řadu určení **ceny dle ZOM**, což vyplývá ostatně ze ZDP; tuto posloupnost potvrdil i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24.5.2018, sp. zn. 62 Af 81/2016.

ALP se však nebude aplikovat na smlouvy o výpůjčce a výprose, které jsou dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OZ)

---

<sup>21</sup> Tímto zákonem se rozumí zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOM).

<sup>22</sup> Dle znění účinného od 1.1.2015 v § 23 odst. 7 ZDP.

<sup>23</sup> Viz rozsudek NSS ze dne 27.1. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010.

<sup>24</sup> K metodám viz Směrnice OECD, Chapter II.

<sup>25</sup> Viz rozsudek NSS ze dne 17.8.2017, sp. zn. 2 Afs 74/2017.

poskytovány bezplatně.<sup>26</sup> Další výjimkou jsou nízkoúročené či bezúročné *úvěrové finanční nástroje* (např. zápůjčka, úvěr, atd.),<sup>27</sup> které poskytuje například člen obchodní korporace (kterým se rozumí pouze společník obchodní společnosti a člen družstva).<sup>28</sup> Důvodem této výjimky je patrně skutečnost, že společník zvýhodněným financováním zvyšuje pomyslně hodnotu svého podílu na vlastním kapitálu společnosti, čímž může očekávat vyšší ziskovost společnosti v budoucnu.

S účinností od 1.1.2015 došlo k vyjmutí textu, který stanovil, že se test ceny obvyklé použije i v případě, že je cena mezi spojenými osobami sjednána ve výši nula. Důvodem této změny byla nejasná hranice mezi bezúplatným příjmem a „nulovou cenou“.<sup>29</sup> Z toho plyne, že v tomto případě by měla být hodnota bezúplatného plnění zdaněna u příjemce,<sup>30</sup> nikoli u poskytovatele.

ZDP ovšem nepřipouští tzv. *následnou úpravu zisku* (angl. *corresponding adjustment*).<sup>31</sup> Obsahuje totiž ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 17, které stanoví, že v případě, že druhá strana transakce svůj základ daně za účelem jeho uvedení do souladu s ALP naopak sníží, bude ho muset opět zvýšit.<sup>32</sup> Jinými slovy, druhá strana bude při výpočtu základu daně vycházet ze skutečně sjednaných cen, nikoli tedy z ALP. Ve svém důsledku vede tento postup ke *dvojímu ekonomickému zdanění*.<sup>33, 34</sup>

Samotné spojené osoby pak definuje § 23 odst. 7 ZDP takto (pozn.: zvýrazněno autorem):

***Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí***

***a) kapitálově spojené osoby, přitom***

***1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo***

---

<sup>26</sup> § 2189–2200 OZ.

<sup>27</sup> Blíže viz § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP.

<sup>28</sup> Viz důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění ZDP a další související zákony [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=252&CT1=0>.

<sup>29</sup> Viz poznámka pod čarou č. 28.

<sup>30</sup> Dle § 23 odst. 6 ZDP, samozřejmě za předpokladu, že nepůjde o příjem od daně osvobozený.

<sup>31</sup> Popsaná v čl. 9 odst. 2 Modelové smlouvy OECD.

<sup>32</sup> Uvedená úprava se však nepoužije, pokud je cenový rozdíl mezi stranami transakce vypořádán.

<sup>33</sup> K pojmu viz např. SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 27. ISBN 978-80-7552-688-5. V této publikaci byl uveden sice jiný příklad, jedná se ale v principu o totéž.

<sup>34</sup> Podrobně i s příklady je toto pravidlo vysvětleno v důvodové zprávě uvedené v poznámce pod čarou č. 28.

**25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,**

**2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,**

**b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby**

**1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,**

**2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,**

**3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,**

**4. blízké,**

**5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty**

### **Další specifická pravidla pro transakce mezi spojenými osobami**

Zvláštní podmínky pro spojené osoby jsou v ZDP uvedeny na více místech. Například § 25 odst. 1 písm. w) ZDP zakotvuje tzv. *pravidly nízké kapitalizace* limitaci daňově uznatelných úroků z úvěrových finančních nástrojů. Cílem tohoto ustanovení je zjevně zamezit umělým nepřiměřeným odpočtům úroků ze základu daně.<sup>35</sup> Platí, že daňově neuznatelné jsou úroky, jimž podléhá ta část přijatých úvěrových finančních nástrojů (ÚFN) od spojených osob, která přesahuje čtyřnásobek (u bank a pojišťoven šestinásobek) vlastního kapitálu (VK) dlužníka za zdaňovací období či období, za něž se podává daňové přiznání. Přitom dle § 25 odst. 3 ZDP se toto ustanovení neuplatní, pokud je dlužníkem fyzická osoba. Jelikož se výše VK a ÚFN od spojených osob během zdaňovacího období bude pravděpodobně měnit a poplatníkům nemusí být příliš jasné,

---

<sup>35</sup> DVOŘÁKOVÁ, Veronika; Marcel PITTLERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 174. ISBN 978-80-7552-125-5.

jak se s tímto problémem vypořádat, vydalo GFŘ v pokynu D-22 doporučený postup pro výpočet průměrné stavů VK a ÚFN za zdaňovací období.

Vzhledem k odlišnému daňovému režimu *záloh* u poplatníků vedoucích daňovou evidenci a poplatníků vedoucích účetnictví, je potřeba rovněž poukázat na § 5 odst. 10 písm. b) ZDP. Pokud „neúčtující“ poplatník s příjmy dle § 7 ZDP poskytne „účtující“ spojené osobě zálohu, která by jinak byla výdajem dle § 24 ZDP, a nedojde do konce zdaňovacího období k vzájemnému vyúčtování dluhu, nemůže si poplatník, který zálohu poskytl, tento výdaj uplatnit jako daňový. Ten si může odečíst až v roce vyúčtování, tj. v tom zdaňovacím období, kdy poplatník, který zálohu přijal zahrne tento příjem do zdanitelných výnosů.<sup>36</sup>

Zvýšené opatrnosti by měli dbát taky poplatníci, kteří čerpají *investiční pobídky* a z toho titulu mají nárok na slevu na dani dle § 35a nebo 35b ZDP. Pokud by totiž poplatník v obdobích, v nichž tuto slevu čerpá, zvýšil svůj základ daně transakcí se spojenou osobou, čímž by porušil § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, ztratil by pro toto a následující zdaňovací období dle § 35a odst. 8 ZDP nárok na tuto slevu.

Posledním specifickým případem je nemožnost daňového *odpisu nedobytných pohledávek* dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP vzniklých vůči spojeným osobám, což má souvislost s daňovou neuznatelností opravných položek k nim vytvořeným (viz výše).

Jelikož poplatníci uskutečňující transakce se spojenými osobami mohou být vystaveni značnému riziku doměření daně, a to včetně příslušenství, mají možnost využít institutu tzv. *závazného posouzení* dle § 38nc ZDP. Jeho nespornou výhodou je v případě kladné odpovědi (tj. odsouhlasení způsobu, jakým byla převodní cena vytvořena) vyšší právní jistota daňových subjektů z důvodu jeho závaznosti dle § 133 odst. 1 DŘ. Některé další informace k závaznému posouzení ohledně převodních cen lze najít rovněž v pokynu GFŘ **D-32**.<sup>37</sup> Pokud poplatníci nechtějí využít závazného posouzení, může k určité

---

<sup>36</sup> § 5 odst. 11 ZDP

<sup>37</sup> Pokyn GFŘ D-32. Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami... (pozn. zkráceno) [online]. Praha: 2018. Č. j.: 58337/18/7100-40113-800219. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D\\_32.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf).

obhajobě převodní ceny napomoci *dokumentace k převodním cenám* zpracovaná například na základě pokynu MF **D-334**.<sup>38</sup>

Jak již bylo zmíněno, právní úprava převodních cen je v ČR poměrně kusá (Tabulka 2 níže sumarizuje zákonná ustanovení týkající se daní z příjmů aplikovatelná na tuzemské transakce). Určitý metodický postup pak dávají pokyny GFR či MF. Kromě výše v práci uvedených lze ještě poukázat na pokyn **D-10**,<sup>39</sup> který stanovuje zjednodušený postup pro určení *přiměřené přírážky ke službám, které mají rutinní charakter a netvoří podstatnou součást či podíl na provozních nákladech či obratu*. Tyto pokyny jsou však často stručným shrnutím určitého mezinárodního standardu a neposkytují tak detailní návod pro řešení potenciálních problémů (jejich výčet rekapituluje Tabulka 3 níže). Z toho důvodu hraje pro praxi významnou roli **judikatura**, která pomáhá danou problematiku více „dokreslit“, a to jak v přesnějším vymezení spojených osob, tak i (a to zejména) ve formulaci *zásad* stran *způsobů určování referenční ceny*, ale rovněž i v souvisejících procesních otázkách (např. v nesení důkazního břemene). Významu judikatury se věnuje následující kapitola.

---

<sup>38</sup> Pokyn MF D-334. Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami [online]. Praha: 2010. s. 5–6. č.j.: 39/86 849/2009-393. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn\\_D-334.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf).

<sup>39</sup> Pokyn GFR D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky [online]. Praha: 2012. Č.j. 37488/12-3131-13228. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>.

**Tabulka 2: Speciální pravidla pro transakce mezi spojenými osobami<sup>40</sup>**

<b>Ustanovení</b>	<b>Popis</b>
<b>§ 5 odst. 10 písm. b) ZDP</b>	Nevyúčtované zálohy poskytnuté poplatníkem vedoucím daňovou evidenci nelze odečíst od základu daně
<b>§ 23 odst. 3 písm. a) bod 17 ZDP</b>	Opětovné zvýšení ZD v případě, že byl snížen dle § 23 odst. 7 ZDP
<b>§ 24 odst. 2 písm. y) ZDP</b>	Nemožnost odpisu pohledávky
<b>§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP</b>	Pravidla nízké kapitalizace – neuznatelnost úroků z úvěrových nástrojů překračující čtyř(šesti)násobek VK
<b>§ 35a odst. 8 ZDP</b>	Ztráta nároku slevy na dani z titulu investičních pobídek pro začínající podnikatele
<b>§ 35b odst. 6 ZDP</b>	Ztráta nároku slevy na dani z titulu investičních pobídek pro „nezačínající“ podnikatele
<b>§ 38nc ZDP</b>	Možnost využít závazného posouzení
<b>§ 8 odst. 1 věta poslední; § 8a odst. 3 písm. b) a § 8c písm. a) ZoR</b>	Nemožnost tvorby daňově účinných opravných položek

---

<sup>40</sup> Vlastní zpracování.

Tabulka 3: Metodické pokyny MF a GŘ týkající se převodních cen<sup>41</sup>

Pokyn	Obsah pokynu
D-22	Bod 2 k § 23 odst. 7 ZDP odkazuje na užití zásad Směrnice OECD
D-34	Výtah ze Směrnice OECD
D-334	Doporučení k dokumentaci k převodním cenám
D-32	Potřebné náležitosti žádosti o závazné posouzení
D-10	Adekvátní přírážka ke službám s nízkou přidanou hodnotou

## 1.4 Role judikatury a systém správního soudnictví v ČR

V této kapitole se autor věnuje současnému významu judikatury v České republice. Druhá část pak nastiňuje strukturu správního soudnictví a vymezuje působnost jeho nejvyšší instance.

### 1.4.1 Judikatura jako pramen práva

Mezi dvě nejznámější **světové právní kultury** patří kultura **kontinentální Evropy** a **angloamerická**. První uvedená se dominantně opírá o *právo psané*, pro které jsou typickým pramenem práva zejména právní předpisy, potažmo *normativní právní akty*. V tomto systému má soud omezený prostor pro tvorbu práva, jeho primárním úkolem je na vyskytlý problém aplikovat příslušné právní předpisy a na jejich základě rozhodnout. Naproti tomu u druhé zmíněné kultury hrají stěžejní roli *soudní precedenty*. V nich je naopak role soudce postavena na jinou úroveň. Zde svým způsobem soud vytváří právní řád dané země. Jeho úlohou je hledat pragmatická řešení v konkrétních právních situacích.<sup>42</sup>

Ačkoli se dříve Česká republika řadila do první větve, v současnosti již můžeme hovořit o **smíšené právní kultuře**. Toto lze dovodit ze současné soudní praxe, při níž soudy často při svém odůvodnění rozhodnutí odkazují na již vyneseny rozsudek jiným soudem

<sup>41</sup> Vlastní zpracování.

<sup>42</sup> HARVÁNEK, Jaromír a kolektiv. *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. ISBN 978-80-7380-104-5.



(zvláště soudem vyšší instance). Judikáty se tak dají označit jako *argumentačně závazné*, což znamená, že pokud k určité otázce existuje ustálená judikatura, je soudce touto ustálenou soudní praxí vázán, ledaže nalezne více přesvědčivý argument opřený o logickou a racionální úvahu.<sup>43, 44</sup>

**Judikatura** má tedy v ČR, a to i ve věcech správních (daňových) **důležitou a nezastupitelnou roli**. Právní předpisy ve formě zákonů totiž nemohou postihnout všechny myslitelné situace, které mohou v životě nastat a pro ty stanovovat konkrétní řešení. Společenský vývoj jde navíc rychle dopředu a není v silách zákonodárce tyto jevy okamžitě zpozorovat či dokonce předvídat, aby na něj mohl promptně reagovat odpovídající legislativní změnou. Ve srovnání s angloamerickou kulturou tak soudy právo netvoří, ale pouze dotváří.<sup>45</sup>

#### 1.4.2 Možnosti soudní ochrany

Pokud daňový subjekt nesouhlasí s rozhodnutím správce daně, má právo podat **žalobu proti rozhodnutí správního orgánu** dle § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen SŘS). Toto právo koneckonců vyplývá z ústavního pořádku; konkrétně je garantováno čl. 36 odst. 2 usnesením č. 2/1993 Sb. o Listině základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

Řízení o žalobě proti rozhodnutí orgánu FS v daňových věcech pak spadá výlučně do kompetence **správních soudů**. Tyto soudy tvoří dvě instance; první se skládá z **krajských soudů** a druhá je zastoupena **Nejvyšším správním soudem** (dále jen NSS).<sup>46</sup> K druhému uvedenému se pak může daňový subjekt obrátit v případě, že krajský soud jeho žalobu zamítne, a to prostřednictvím institutu **kasační stížnosti**.<sup>47</sup>

---

<sup>43</sup> Viz poznámka pod čarou č. 42.

<sup>44</sup> Určité závaznosti soudní judikatury též přisvědčil Ústavní soud (dále jen ÚS) ve svém nálezu č. III. ÚS 252/04 ze dne 25.1.2005.

<sup>45</sup> Viz poznámka pod čarou č. 42.

<sup>46</sup> Viz § 3 odst. 1 SŘS.

<sup>47</sup> Lhůta pro její podání a její povinné náležitosti a další věci jsou upraveny v § 102 až 110 SŘS.

## Nejvyšší správní soud

Po více než čtyřicetileté odmlce došlo přijetím nové Ústavy s účinností od 1.1.1993 k obnově správního soudnictví na území České republiky.<sup>48</sup> Faktickému zavedení však předcházely politické neshody, čímž se počátek jeho fungování oddálil až na rok 2003. Významný impuls k jeho vzniku dal přitom nálezkou Ústavního soudu č. 276/2001 Sb. ze dne 27.6.2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99. K 1.1.2003 pak nabyl účinnosti SŘS.<sup>49</sup>

Správní soudy poskytují ochranu *veřejných subjektivních práv*<sup>50</sup> a posláním NSS je pak **sjednocování** jejich **judikatury**,<sup>51</sup> a to ve dvou rovinách. První se označuje jako *vertikální*, čímž se rozumí sjednocení rozhodnutí krajských soudů. Pro ně pak sice není právní názor vyjádřený v již dřívějším rozsudku NSS absolutně závazný, judikát NSS má však určitou *normativní sílu*, která zatěžuje krajské soudy *argumentačním břemenem*. To znamená, že příslušný soud musí svůj odlišný názor přesvědčivě obhájit (to se samozřejmě netýká situací, kdy NSS vyhoví kasační stížnosti, zruší a vrátí rozsudek krajskému soudu s právním názorem, kterým je tento soud pro daný případ vázán dle § 110 odst. 1 a 4 SŘS).<sup>52</sup> Druhá rovina tzv. *horizontální* pak probíhá v rámci *rozšířených senátů*.<sup>53</sup> Pokud totiž senát<sup>54</sup> dospěje při řešení kauzy k odlišnému právnímu názoru, než který byl již v obdobném případě v minulosti vysloven NSS, je povinen postoupit tuto věc rozšířenému senátu.<sup>55</sup> Ten pak buď přisvědčí názoru, k němuž došel senát nebo naopak tento právní názor nepřijme a potvrdí dosavadní judikaturu. Rozšířený senát tedy plní funkci určitých quasi nadřízených soudů.<sup>56</sup> Přestože rozhodnutí rozšířeného senátu mají ještě vyšší normativní sílu než rozhodnutí tříčlenných senátů, i tak nelze jejich rozhodnutí chápat jako precedens, od něhož by nebylo přípustné se odchýlit. K tomuto vychýlení by ovšem mělo dojít pouze v závažných a výjimečných případech, a to pouze

---

<sup>48</sup> Čl. 91 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

<sup>49</sup> Více k historii viz např. o soudu – Historie. *nssoud.cz* [online]. Nejvyšší správní soud. Poslední aktualizace 5.11.2019 [cit. 14.10.2020]. Dostupné z: <http://nssoud.cz/Historie/art/4?menu=174>.

<sup>50</sup> Viz § 2 SŘS.

<sup>51</sup> Jak plyne z § 12 SŘS.

<sup>52</sup> KÜHN, Zdeněk, KOCOUREK, Tomáš a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 90. ISBN 978-80-7598-479-1.

<sup>53</sup> V daňových věcech bývá sedmičlenný dle § 16 odst. 3 písm. b) SŘS.

<sup>54</sup> V daňových věcech bývá tříčlenný dle § 16 odst. 2 písm. b) SŘS.

<sup>55</sup> Viz § 17 odst. 1 SŘS. Pokud by tak neučinil, mohl by být případ posouzen jako porušení ústavního práva na zákonného soudce, jak se vyjádřil např. ÚS ve svém nálezu č. IV. ÚS 613/06 ze dne 18.4.2007.

<sup>56</sup> Viz poznámka pod čarou č. 52, s. 109.

za situace, kdy rozšířený senát opomněl zmínit důležitý argument nebo se v mezidobí významně změnily společenské poměry.<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Viz poznámka pod čarou č. 52, s. 91.

## 2 Analýza současného stavu

Tato část popisuje a analyzuje všechny typy spojených osob vymezených ZDP. Obsahem této části je i prezentace vlastních stanovisek ke sporným otázkám, která jsou konfrontována s názory judikatorními a doktrinálními.

### 2.1 Nesení důkazního břemene

S ohledem na fakt, že po daňovém subjektu nelze zásadně v daňovém řízení požadovat prokázání *negativní skutečnosti*,<sup>58</sup> nese dle ustálené judikatury **důkazní břemeno** stran prokázání existence spojených osob, **správce daně**.<sup>59</sup>

Pokud však daňový subjekt podá *dodatečné daňové přiznání*, jímž popírá předtím tvrzené zapojení se do transakce se spojenou osobou, **tíží jej břemeno prokázání této, byť negativní, skutečnosti**.<sup>60</sup> Daňový subjekt totiž korekcí předchozího podání sám v dodatečném daňovém přiznání změnou základu daně přímo tvrdí, že transakce neproběhla mezi spojenými osobami. Pravdivost této skutečnosti je pak povinen dle § 92 odst. 3 DŘ prokázat.<sup>61</sup>

### 2.2 Okamžik posouzení spojenosti osob

Ve vztahu ke každé transakci je potřeba určit k jakému okamžiku (dni) či k jaké fázi její realizace bude zjišťován vztah osob do ní zapojených.

Pokyn D-22 k tomu dává následující obecné pravidlo: „*splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení.*“ (Pozn.: zvýrazněno autorem).

---

<sup>58</sup> Viz např. rozsudky NSS ze dne 5.6.2013, sp. zn. 2 Afs 57/2012 a ze dne 19.12.2018, sp. zn. 5 Afs 214/2016.

<sup>59</sup> Viz např. rozsudek NSS ze dne 27.1.2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010 nebo rozsudek NSS ze dne 23.1.2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012.

<sup>60</sup> Autor se opírá o judikát NSS ze dne 13.3.2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012.

<sup>61</sup> K tomu, že daňový subjekt prokazuje jím tvrzené skutečnosti viz např. nález ÚS ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.

Tento okamžik je přitom v OZ, a to např. v § 1725 OZ (*ujednání obsahu smlouvy*) nebo § 1745 OZ (*účinnost přijetí nabídky*) určen pouze dispozitivně,<sup>62</sup> tj. v první řadě je třeba zjišťovat ujednání smluvních stran.

Rozhodný tedy není den skutečné realizace plnění, ani den účinnosti uzavřené smlouvy,<sup>63</sup> ale **den samotného aktu jejího sjednání**, který bývá zpravidla odvislý ode dne souhlasného projevu vůle kontrahentů o smluvních náležitostech. Tento názor zaujal i NSS, a to například v rozsudku NSS ze dne 26.02.2009, sp. zn. 7 Afs 75/2007. Uvedené pravidlo se dle autora musí aplikovat *samostatně* na všechna ujednání o případných změnách ve smlouvě, tj. u všech následných pozměňovacích dohod bude rozhodný stav ke dni jejich uzavření.

Nutno je však zmínit i optiku, již NSS nazíral na případ, v němž k uzavření smlouvy o půjčce došlo krátce předtím, než se dlužník stal členem představenstva věřitele, a to v rozsudku ze dne 17.8.2007, sp. zn. 5 Afs 143/2006. Soud totiž dospěl k závěru: „*Došlo-li proto ke skutečnosti, mající vliv na stanovení základu daně z příjmů v průběhu zdaňovacího období a právní a skutkový stav založený takovou skutečností i nadále trvá, resp. trval i ke dni 31. 12. 1999, nelze od této skutečnosti při stanovení daně za předmětné zdaňovací období odhlédnout.*“

S výše uvedeným názorem se však autor neztotožňuje. Autor totiž v samotném znění první věty § 23 odst. 7 ZDP vidí, i když ne úplně jednoznačnou, vazbu na okamžik uzavření smlouvy. Ačkoli tedy následné brzké „propojení“ může vzbudit důvodné podezření, nelze pouze na jeho základě určit tento okamžik k jinému datu, než na který s největší pravděpodobností míří dikce zákona. Pro závěr, ke kterému nejspíše došel NSS, tj. že tímto rozhodným dnem je poslední den zdaňovacího období, není dostatečná zákonná opora. Byť má takový názor určité logické opodstatnění, nelze popřít, že právě v okamžiku sjednání (uzavření) smlouvy je *dokonán projev vůle* stran k jejímu obsahu. K tomuto okamžiku přítomná spřízněnost pak v sobě nese nejvyšší riziko vlivu netržních faktorů na výslednou cenu. Strany sice mohou být při rozhodování o ceně ovlivněny svými plány či jinými „skrytými dohodami“ o budoucích vzájemných vztazích, takový závěr však nelze jednak předjímat a ani jejich prokázání nemusí stačit k aplikovatelnosti

---

<sup>62</sup> Viz rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu (dále jen NS) ze dne 16.1.2013, sp. zn. 31 Cdo 1571/2010.

<sup>63</sup> Účinnost může být vázána např. na odkladací podmínku.

§ 23 odst. 7 písm. a) a b) body 1 až 4 ZDP. Výjimku bude představovat pouze tzv. *zneužití práva* (blíže viz další kapitola); jinak bude nanejvýš na zvážení použití § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Proti všeobecnému významu konce zdaňovacího období jako rozhodného dne lze argumentovat i příkladem vzájemného „propojení“ osob v den následného zdaňovacího období odděleného ode dne uzavření smlouvy krátkou časovou periodou. Tento pohled *ex post* navíc nepřiměřeně zasahuje do jistoty daňových subjektů stran posouzení povahy plánovaných či realizovaných transakcí. Autor proto nepovažuje uvedený rozsudek za zdařile vyargumentovaný (odůvodněný). Ač se tedy jedná o judikát NSS, má autor za to, zejména s ohledem na déletrvající správní praxi zachycenou v této otázce pokynem D-22 (či jeho „předchůdci“)<sup>64</sup> spolu s odlišným vysloveným názorem v již výše odkazovaném judikátu, že tehdejší rozsudek se stejným právním názorem by již v současnosti neměl být vynesena.

### Důkazní prostředky

Zjištění přesného okamžiku uzavření smlouvy nebude občas pro správce daně snadným úkolem, zvláště pokud si smluvní strany sjednají její obsah ústně. Využity mohou být například **účetní doklady**, které musí povinně obsahovat i *den uskutečnění účetního případu*,<sup>65</sup> nicméně spolu s uzavřením smlouvy nemusí okamžitě vznikat pohledávka/závazek. V takových případech může být nápomocna např. **podrozkahová evidence**. Potřebné informace mohou být dohledatelné i v jiných písemnostech, např. v **potvrzeních o uzavřené smlouvě**,<sup>66</sup> sděleních, žádostech, upomínkách či jiných jednostranných či dvoustranných úkonech činěných v souvislosti s uzavřenou smlouvou (např. vystavené faktury se mohou odkazovat na datum jejího uzavření). V některých případech mohou být zase užitečné **výpovědi osob zúčastněných na předmětné transakci**, např. zaměstnanců či subdodavatelů podílejících se na realizaci plnění. To

---

<sup>64</sup> Takto lapidárně vyjádřil relevanci pokynů NSS v rozsudku ze dne 12.2.2020, sp. zn. 10 Afs 343/2019. K významu správní praxe viz také např. rozsudek NSS ze dne 28.4.2005 sp. zn. 2 Ans 1/2005.

<sup>65</sup> Viz § 11 odst. 1 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ).

<sup>66</sup> Viz § 1757 OZ.

bude zvláště nezbytné v případě ústních dohod nebo v případě přijetí nabídky faktickým chováním.<sup>67</sup>

Přestože by skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně měly být zjištěny co nejpřesněji, nebude v některých případech,<sup>68</sup> a to i s ohledem na zásadu rychlosti a hospodárnosti,<sup>69</sup> rozsáhlé dokazování nezbytné, ba dokonce žádoucí. Někdy tak může postačit okamžik uzavření smlouvy pouze *aproximovat*, resp. určit, v jakém nejzazším okamžiku musela být smlouva uzavřena zcela nepochybně. Tento okamžik může být vyčten např. z *dodacích listů*, *daňových dokladů* vystavených dle ZDPH, *bankovních výpisů* či jiných průkazných záznamů.

## 2.3 Subjekty smluvních vztahů

Důležitá otázka, na níž je třeba nalézt odpověď, spočívá ve správném určení osob, jimž bude uzavření smlouvy pro účely § 23 odst. 7 ZDP přiřítáno. Autor zastává názor, že těmito osobami budou vždy subjekty, jejichž **jménem** je toto právní jednání činěno. To například znamená, že v případě *zastoupení* dle § 436 a násl. OZ, bude osobou, u níž bude zkoumán vztah spojenosti s jejím smluvním partnerem, osoba zastoupená, nikoli zástupce. Nerozhodné naopak bude, na čí účet je toto jednání činěno. Při *komisním vztahu* musí totiž komisionář převést práva a povinnosti získaná ze splnění jím obstarávané záležitosti na osobu, která mu pokyn k obstarání zadala, tj. komitenta.<sup>70</sup> Dochází zde tedy ke dvěma po sobě jdoucím transakcím, kdy v každé z nich vystupují jiné smluvní strany. Je tedy potřeba bedlivě rozlišovat mezi *přímým* a *nepřímým zastoupením*.<sup>71</sup>

Absolutní řízení se výše uvedeným pravidlem však v sobě nese mnohá úskalí odhalující jisté mezery v současné právní úpravě spojených osob. Autor má na mysli obecně případy, kdy určitý subjekt převezme *ex tunc* účinky určitého právního jednání činěného jménem jiného subjektu. To může být konkrétně případ, kdy se *vzniklé akc. spol.* budou od počátku přiřítat účinky právního jednání činěného nejčastěji jejími zakladateli *před*

---

<sup>67</sup> Dle § 1744 OZ. Tyto osoby mohou dosvědčit, kdy se dané plnění začalo uskutečňovat, resp. kdy začaly přípravné práce nebo došlo k jinému jednání nevzbuzujícím pochybnost o úmyslu osoby řídit se návrhem smlouvy.

<sup>68</sup> Zvláště pokud daňové subjekty nebudou spolupracovat.

<sup>69</sup> § 7 DŘ.

<sup>70</sup> Viz § 2460 odst. 2 OZ.

<sup>71</sup> K pojmům viz ŠVESTKA, Jiří; Jan DVOŘÁK; Josef FIALA a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. Svazek I. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 1032. ISBN 978-80-7478-370-8.

jejím zápisem do obchodního rejstříku.<sup>72</sup> To znamená, že hospodářské operace na tato právní jednání navazující budou promítnuty do účetnictví nově vzniklé akc. spol. na základě rozhodnutí dle § 421 odst. 2 písm. n) ZOK. Vzniklá akc. spol. přitom může být od počátku své existence ve vztahu spojenosti k osobě, s níž zakladatelé uzavřeli předmětný smluvní vztah. Stejná problematická situace nastává i v případě přeměn obchodních společností. *Nástupnická obchodní společnost*, která nebyla zúčastněnou obchodní společností, sice začíná vést účetnictví až dnem účinnosti přeměny, tj. zápisem do OR, nicméně s účinky od tzv. *rozhodného dne*.<sup>73</sup> V mezidobí od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do OR může být uskutečněna celá řada transakcí, jejíž účinky půjdou na vrub vzniknuvší nástupnické akc. spol. Tyto transakce mohou být přitom uzavřeny s osobou, která bude ode dne zápisu přeměny do OR osobou spojenou s touto nástupnickou akc. spol. Autor uvědomujíc si riziko možného zneužití uvedené mezery ze strany daňových poplatníků si ovšem nemyslí, že by tyto případy šly pomocí analogie subsumovat pod § 23 odst. 7 ZDP. Zpětné posuzování vztahu spojenosti totiž není konzistentní se zásadou vyjádřenou v pokynu D-22. Ke dni uzavření smlouvy tak nelze činit žádné závěry o pravděpodobné budoucí existenci spojených osob, byť by vycházely ze záměrů osob majících vliv na celém procesu utváření nové akc. spol. nebo by byly podpořeny jinými objektivními skutečnostmi. Aby se totiž poplatníci neocitali ve značné nejistotě, je třeba závěr o existenci spojených osob postavit na nezpochybnitelných faktech platných v relevantním okamžiku. Jinými slovy, daňové subjekty musí mít vždy možnost ověřit si v okamžiku, kdy vstupují do smluvního vztahu, zda se na ně bude vztahovat ustanovení § 23 odst. 7 ZDP,<sup>74</sup> tj. zda sjednávají podmínky transakce se spojenou osobou či nikoli.<sup>75</sup> Autor tedy uzavírá, že výše popsáné případy budou zcela mimo působnost § 23 odst. 7 ZDP, což by možná mohlo být určitou výzvou pro zákonodárce.

---

<sup>72</sup> Tuto možnost zakotvuje § 127 OZ.

<sup>73</sup> Viz § 17 odst. 3 věta druhá ZoÚ. Obecně k rozhodnému dni viz § 176 OZ.

<sup>74</sup> Výjimku budou tvořit případy kapitálové spojenosti. Zde může být díky způsobu zjišťování této spojenosti uvedená jistota značně oslabena – viz další kapitola.

<sup>75</sup> Srov. též argumentaci MF v Zápisě z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.9.2017. In: *financnisprava.cz* [online]. Finanční správa. 2017 [cit. 22.2.2021]. s. 14–15. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV\\_KDP\\_2017-09.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2017-09.pdf).



V další části práce autor zevrubněji analyzuje jednotlivé typy spojených osob, které jsou v zákonném znění uvedeny v kapitole 1.3.1.

## 2.4 Kapitálově spojené osoby

Kapitálová propojenost nastává zejména z titulu *majetkové či nemajetkové účasti* jednoho subjektu na druhém. Relativní velikost této účasti, která se vyjadřuje **podílem**, pak musí činit alespoň **25 % ZK nebo hlasovacích práv**. Tato skutečnost bude zjišťována výpočtem **aritmetického průměru měsíčních stavů** za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání (dále jen zdaňovací období),<sup>76</sup> v němž byla smlouva uzavřena. Okamžik uzavření smlouvy postačí tedy u této kategorie spojených osob určit s přesností na zdaňovací období, nikoli s přesností na dny. Jelikož zákon neklade žádné požadavky na způsob zjištění měsíčních stavů, bude v zásadě na poplatníkovi, k jakému dni v jednotlivých měsících bude při výpočtu přihlížet. Pokud budou vybrané dny zvoleny pro všechny měsíce jednotně (např. poslední den každého kalendářního měsíce), měl by správce daně tento způsob respektovat, a to i kdyby tyto dny nebyly vůči každému měsíci dostatečně reprezentativní.<sup>77</sup> Autor k tomu doplňuje, že se dle něj bude vycházet vždy z měsíců zdaňovacího období osoby, u které se vztah spojenosti posuzuje, bez ohledu na to, jaké zdaňovací období měla v čase uzavření smlouvy osoba, s níž byla transakce uskutečněna. Je otázkou, jak bude příslušné „testovací období“ vymezeno u poplatníků fyzických osob, kteří jsou účetními jednotkami a kteří v souvislosti s jejich příjmy dle § 7 ZDP uplatňují jako účetní období *hospodářský rok*. Zdaňovacím obdobím fyzických osob je totiž výhradně kalendářní rok.<sup>78</sup> Dílčí základ daně ze samostatné činnosti však u těchto poplatníků vychází z výsledku hospodaření dosaženého za účetní období coby hospodářského roku.<sup>79</sup> Ač takový výklad není souladný s textem ZDP, má autor za to, že by bylo logičtější, pokud by oním „testovacím obdobím“ v souvislosti s transakcemi ovlivňujícími dílčí základ daně dle § 7 ZDP byl tento hospodářský rok.

---

<sup>76</sup> Viz § 23 odst. 7 ZDP věta předposlední.

<sup>77</sup> To však neplatí, pokud správce daně z úkonů daňového subjektu usoudí na zjevné účelové chování toto právo volby zneužívající.

<sup>78</sup> § 16b ZDP.

<sup>79</sup> Viz § 7 odst. 12 ZDP.

Osoby mohou být spojeny **přímo** či **nepřímo** a dále taky v případech, kdy jedna nemá na druhé žádný podíl, ale tyto osoby jsou přímo či nepřímo kapitálově spojeny s **totožným subjektem**.<sup>80</sup>

#### 2.4.1 Přímo kapitálově spojené osoby

O **přímých podílech** lze hovořit pouze v případě existence bezprostředních vazeb mezi dvěma subjekty. Tyto podíly jsou v případě účastí na akc. spol. představovány *akciemi*, jakožto cennými papíry v *listinné* či *zaknihované* podobě.<sup>81</sup> Přímá kapitálová propojenost se tedy bude týkat vztahů mezi **akc. spol. a jejími akcionáři** či mezi **akc. spol.**, které mají alespoň **jednoho společného akcionáře** (viz výše). Jiné osoby nemohou být vůči akc. spol. přímo kapitálově spojené (viz níže).

#### Podíl na ZK a jeho vztah k podílu na zisku

Velikost podílu na ZK lze vypočítat *poměrem jmenovité hodnoty akcie vůči ZK nebo počtu držaných kusových akcií vůči jejich celkovému emitovanému množství*.<sup>82</sup> Z něj pak bývají často odvozena práva na podíl na zisku, jiných vlastních zdrojích nebo likvidačním zůstatku.<sup>83</sup> S ohledem na dispozitivnost pravidla v § 348 odst. 1 ZOK, bude při zjišťování výše podílu na zisku záležet přednostně na smluvní dohodě zakotvené ve stanovách. Výše podílu na ZK tedy nemusí korespondovat s výší podílu na zisku. Příkladem budiž *prioritní akcie* vymezené v § 278 ZOK nebo jiné druhy akcií s pevným, podřízeným či jinak určeným podílem na zisku.<sup>84</sup>

Přihlédne-li se k účelu § 23 odst. 7 ZDP, jímž je mimo jiné postihnout spekulace spočívající v převádění zisků do těch akc. spol., v nichž má poplatník sám nárok na podíl na zisku,<sup>85</sup> může se zdát, že umožněná disproporce mezi výší podílu na ZK a na zisku, vyvolá nutně v praxi problémy. Vzhledem k tomu, že ZDP v tomto smyslu hovoří jasně,

---

<sup>80</sup> § 23 odst. 7 písm. a) ZDP.

<sup>81</sup> Viz § 243 odst. 1 a § 256 odst. 1 a 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOK). Obecně k cenným papírům viz § 514 a násl. OZ.

<sup>82</sup> Vyjde-li se z § 15 odst. 1 věta druhá a § 257 odst. 4, a to ve spojení s § 30 ZOK.

<sup>83</sup> Majetková práva týkající se akc. spol. jsou obecně upravena v § 34, 35, 37 a 38 ZOK.

<sup>84</sup> Varietu možností dává § 276 odst. 5 ZOK.

<sup>85</sup> Čímž si vezme tato osoba tento zisk *de facto* „zpátky“ a uplatní osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP.

nepřipadají zde žádné výkladové modifikace vůbec v úvahu. Určitým dokladem toho, že podíl na zisku není pro zařazení do kapitálové propojenosti osob rozhodný, může být rozsudek NSS ze dne 25.5.2018, sp. zn. 7 Afs 265/2017, a to i přesto, že se tam řešený spor vůbec netýkal § 23 odst. 7 ZDP. V dané věci vystupovaly osoby, které vázal vztah tichého společenství dle § 673 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník<sup>86</sup> a spor byl mimo jiné veden o to, zda lze tichého společníka chápat jako osobu podílející se na ZK této společnosti. NSS v tomto ohledu judikoval: „*Smlouva o tichém společenství totiž nezakládá jakýkoliv vztah tichého společníka k základnímu kapitálu obchodní korporace, do které vložil finanční prostředky. Jde „pouze“ o čistě závazkový právní vztah mezi společnostmi a tichým společníkem. Tiché společenství se tak odlišuje od těch smluvních typů, které zakládají bezprostřední účast společníka v obchodní společnosti.*“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Obdobně se vyjádřil NSS i dříve ve svém rozsudku ze dne 26. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 87/2009.

Podíl na zisku a ZK proto nelze zaměňovat. Zcela bez významu budou i práva ze *samostatně převoditelných práv* (viz § 352 odst. 1 ve spojení s § 281 odst. 2 ZOK) vtělených např. do *kupónů* dle § 523 OZ. Zákon jasně vyžaduje existenci podílu na ZK, který je imanentní výlučně **vztahu akcionáře s akc. spol.**

Výše uvedený nesoulad mezi podílem na ZK a na zisku může být poplatníky zneužíván nebo jim může jít k tíži. V prvním případě by šla uplatnit jiná kategorie spojených osob (viz dále) nebo posoudit toto uspořádání za určitých předpokladů jako *zneužití práva*.<sup>87</sup> V druhém případě by bylo možné práva akcionářů ve stanovách určitým způsobem modifikovat; pochopitelně však za účelem snížení administrativní zátěže, nikoli za účelem krácení daně.

### **Podíl na hlasovacích právech a jeho vztah k podílu na ZK**

K zásadním nemajetkovým právům patří **práva hlasovací**, jimiž se akcionáři mohou participovat na rozhodování o důležitých záležitostech týkajících se akc. spol.<sup>88</sup> Jejich rozložení zde opět ZOK dává plně do dispozice ujednání stran. Proto se lze setkat

---

<sup>86</sup> Pravidla pro tento typ společnosti jsou velice podobně formulována i v dnešní úpravě v § 2747 a násl. OZ.

<sup>87</sup> Tento princip je zakotven v § 8 odst. 4 DŘ.

<sup>88</sup> Jejich výčet podává § 421 odst. 2 ZOK.

s případy, kdy podíl jednotlivých akcionářů na hlasovacích právech nebude kopírovat podíl na ZK.<sup>89</sup>

ZDP pojem „podíl na hlasovacích právech“ nijak speciálně nedefinuje. Jediný zákon jej vymezující je zákon č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZNabP), a to v § 2 odst. 5, který zní: *„podílem na hlasovacích právech se rozumí přímý podíl hlasů plynoucích z účasti akcionáře ve společnosti na celkovém počtu hlasů plynoucích z účasti ve společnosti. Akcie, se kterými není spojeno hlasovací právo, se pro účely výpočtu podílu na hlasovacích právech považují za akcie bez hlasovacích práv i v případech, kdy jich podle zvláštního právního předpisu dočasně nabývají.“* S ohledem na princip stálosti pojmosloví, jednoty a bezrozpornosti právního řádu<sup>90</sup> by měl být tento termín za předpokladu, že ZDP neobsahuje vlastní legální definici, vykládán tak jak jej vymezuje ZNabP.

V této souvislosti vyvstává otázka, jak se pro účely ZDP určí výše podílu na hlasovacích právech v případech, kdy nebude jednotná pro všechny oblasti rozhodování nebo v případech, kdy jsou s jistým druhem podílu spojena určitá omezení.

Prvním příkladem mohou být **akcie bez hlasovacího práva**, u nichž je však pro případy uvedené v § 417 a 448b odst. 6 ZOK (na něž se odkazuje i § 438a odst. 1 a § 458 odst. 1 ZOK) dle § 276 odst. 3 ZOK hlasovací právo zachováno.<sup>91</sup> Uvedená oprávnění však nic nemění na tom, že se jedná o druhy akcií, pro něž není hlasovací právo *primárně* určeno. Výkon hlasovacích práv se zde omezuje zejména na rozhodnutí mající přímý dopad na kvalitativní stránku či kvantitativní hodnotu podílu akcionáře nebo na vybraná svým charakterem spíše mimořádná rozhodnutí. Tato, ač významná rozhodnutí, mají poměrně úzký rozsah ve vztahu ke všem pravomocem náležejícím nejvyššímu orgánu akc. spol. Proto je autor chápe jako *výjimky* z pravidla, které nijak nepovýší podíl na hlasovacích právech u tohoto druhu akcií. Ten bude i ohledem na skutečnost, že podíl na hlasovacích právech se zde nepočítá z celkového počtu hlasů

---

<sup>89</sup> Viz § 276 odst. 5 ZOK.

<sup>90</sup> Odbor vládní legislativy Úřadu vlády. Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (I. část). In: vlada.cz [online]. Vláda ČR. 10.4.2006 [cit. 10.2.2021]. Dostupné z: [https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka\\_pomucka.pdf](https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomucka.pdf).

<sup>91</sup> Počet hlasů připadajících na tyto akcie obsahují obligatorně stanovy dle § 250 odst. 2 písm. e) *in fine* ZOK.

v akc. spol., ale z celkového počtu hlasů, které jsou pro tyto případy spojené s akciemi bez hlasovacího práva,<sup>92</sup> činit pořád 0 %.

Značně komplikované mohou být situace, kdy akc. spol. vydá akcie s **diferencovaným podílem na hlasovacích právech** v závislosti na typu otázky, o níž má valná hromada rozhodnout. Metod, které ve výsledku vyčíslují určitý podíl na hlasovacích právech, se sice nabízí celá řada, všechny z nich jsou však natolik problematické, že je činí prakticky nepoužitelnými. Některé z nich včetně zpochybnění jejich možné využitelnosti se autor pokusí nastínit na následujících řádcích. První je metoda založená na *váženém aritmetickém průměru*, kde vahou jsou počty jednotlivých záležitostí, na jejichž rozhodování má akcionář stejný podíl. Závažným problémem je ono stanovení záležitostí, které budou do výpočtu vstupovat; ty lze totiž vymezit z širšího či užšího hlediska. Určitá rozhodnutí lze totiž uvažovat jednotlivě, ale rovněž jako jeden typ, který tato jednotlivá rozhodnutí konzumuje (např. změna stanov – § 421 odst. 2 písm. a) ZOK). Je tak otázkou, jak podrobný a rozsáhlý by měl výčet těchto záležitostí být. Pokud by byl podrobný a rozsáhlý až příliš, činilo by to výsledek v tomto důsledku paradoxně více zkreslený, poněvadž by došlo k relativizaci hodnoty podílu na významných rozhodnutích, hodnotou podílu na řadě méně významných rozhodnutích. Otázkou samozřejmě zůstává, zda je vůbec možné reálně zachytit veškerá již dále nerozložitelná rozhodnutí. Zhuštěnému, a tedy menšímu počtu uvažovaných rozhodnutí, s tím, že mnohé z nich v sobě integrují řadu dílčích rozhodnutí, zase předchází jistý subjektivní úsudek, což s sebou nese riziko svévole. Ač může být výběr kategorií rozhodnutí včetně způsobu jakým jsou některá dílčí rozhodnutí do těchto kategorií zařazována, racionálně odůvodněn, téměř vždy budou existovat podobně racionální alternativy nahlízející na způsob výběru a rozřazování z jiného úhlu pohledu, které mohou vést k diametrálně odlišným výsledkům. Druhá metoda využívá *prostého aritmetického průměru*. Při ní se postupuje tak, že se zprůměrují všechny hodnoty podílu na hlasovacích právech, které má daný akcionář v akc. spol. bez ohledu na to, ke kolika záležitostem se ta která výše podílu váže. Nedostatkem je zde zkreslenost výsledků, která bude značná v případech, kdy se určitá hodnota podílu bude vztahovat pouze na jeden typ rozhodnutí, zatímco jiná hodnota podílu se bude vztahovat k širokému spektru rozhodnutí. Mimoto, jelikož se jedná

---

<sup>92</sup> Samozřejmě pokud akc. spol. nevydává více druhů akcií bez hlasovacích práv.

o prostý aritmetický průměr, nemusí součet takto vypočtených podílů u všech akcionářů činit 100 %, což je samo sobě důvodem, proč je tato metoda naprosto nevhodná. Třetí metoda bere v potaz pouze hodnotu podílu zahrnující *nejvyšší množinu záležitostí*. Výsledek může být opět velice nepřesný, zvláště v případech, kdy budou hodnoty podílů rozvrženy do více úrovní, čímž se může stát, že tato nejvyšší množina bude čítat jen zlomek veškerých záležitostí. Nehledě na to, že hodnoty podílů se mohou v jednotlivých úrovních od té nejpočetnější výrazně lišit. Kromě toho je zde opět problém s tím, že se součet hodnot podílů u jednotlivých akcionářů nemusí rovnat 100 %. Možností je samozřejmě i *kombinace* výše uvedených metod. Ty však dle autora povedou pouze ke složitě sestavovaným konstrukcím, které mohou mít určitou logiku a *ratio*, nicméně se budou snadno dostávat do konkurence s variantami s jinými výsledky. Ačkoli si autor na základě analýzy uvedené shora troufá tvrdit, že žádná univerzální vhodná metoda pro zjištění podílu na hlasovacích právech neexistuje, nemyslí si, že by bylo správné, pokud by správce daně na hledání řešení pro takové případy vždy rezignoval. K tomu, aby se jednalo o kapitálově spojené osoby, totiž není nutné zjistit přesnou výši podílu, ale postačí, pokud se podaří s dostatečnou *jistotou* zjistit, že *celková* (průměrná) hlasovací účast akcionáře je *rovna minimálně 25 %*. K závěru o kapitálově spojenosti osob je tak potřeba postavit najisto následující: Rozsah záležitostí, o nichž akcionář rozhoduje s podílem alespoň 25 % (dále nadlimitní podíl) musí zcela *nepochybně* převyšovat rozsah záležitostí, o nichž akcionář rozhoduje s nižším podílem (dále podlimitní podíl).<sup>93</sup> Tato skutečnost musí být jasná a nediskutabilní. V opačném případě je třeba aplikovat zásadu *in dubio mitius*,<sup>94</sup> a tedy konstatovat, že se o osoby spojené z titulu podílu na hlasovacích právech nejedná. Dále v případě dvou úrovní v podílu na hlasovacích právech musí být počet procentních bodů mezi nadlimitním podílem a 25 % vyšší nebo roven počtu procentních bodů mezi 25 % a podlimitním podílem. Pokud budou obě podmínky splněny, bude se jednat o kapitálově spojené osoby. Pokud druhá podmínka splněna nebude, bude potřeba dále zjistit kolikrát je *minimálně zcela nepochybně* rozsah záležitostí, o nichž akcionář rozhoduje s nadlimitním podílem vyšší než rozsah

---

<sup>93</sup> V úvahu se nebudou brát záležitosti, k jejichž přijetí je potřeba dosáhnout většiny v rámci více „hlasovacích kol“ rozlišujících např. jednotlivé druhy podílů. Výjimku budou představovat situace, kdy akcionář bude svými hlasy schopen sám prosadit potřebnou minimální většinu v rámci všech druhů podílů.

<sup>94</sup> Tato zásada našla své uplatnění v řadě judikátů; viz např. nález ÚS ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

záležitostí, o nichž akcionář rozhoduje s podlimitním podílem. Toto zjištění pak musí být promítnuto do určení *minimálního průměrného podílu* na hlasovacích právech. Pro ilustraci uvádí autor názorný příklad. Uvažuje se akcionář s podíly 18 % a 30 % na hlasovacích právech jedné akc. spol., s tím, že 30% podíl zahrnuje minimálně dvakrát víc záležitostí než 18% podíl, tj. je zde poměr 2:1. V takovém případě se rozdíl mezi výší obou podílů 12 % rozdělí na třetiny. Dvě třetiny z 12 %, tj. 8 % se pak přičtou k 18 % podílu nebo naopak – jedna třetina z 12 %, tj. 4 % se odečte z 30% podílu. Výsledek 26 % pak dává minimální průměrný podíl na hlasovacích právech. V tomto případě bude tedy akcionář s touto akc. spol. kapitálově spojený. Na více krocích, ale na stejném principu pak bude založen postup, jímž se bude přistupovat k řešení případů s tří a víceúrovňovým podílem na hlasovacích právech. Vždy bude nejdříve docházet k identickému průměrování zvlášť v rámci nadlimitních a podlimitních podílů, aby se nakonec porovnaly dvě hodnoty v těchto skupinách již „zprůměrované“. Autor považuje za důležité ještě na závěr zopakovat a zdůraznit již zmiňovanou zásadu *in dubio mitius* nebo též *in dubio contra fiscum*, kterou je v takových případech, kdy se postupuje zákonem neaprobovaným způsobem, náležitě ctít.

Je však možné, že k výše uvedené zásadě může být zaujat takový postoj, že je na daný případ neaplikovatelná, a to se zdůvodněním, že termín „podíl na hlasovacích právech“ je zavedený soukromoprávním předpisem,<sup>95</sup> a že tedy takový pro poplatníka přívětivý výklad není namístě. Lze argumentovat tak, že k určení či výpočtu podílu pro účely zjištění povinnosti učinit povinnou nabídku převzetí<sup>96</sup> by mělo být postupováno naprosto totožně jako při určování či výpočtu podílu pro účely zjištění kapitálové spojenosti, resp. mělo by se dospět ke stejnému výsledku. V takových případech by nejspíš nezbyvalo nic jiného než hodnotu podílu určit tak, aby co nejvíce odpovídala akcionářově průměrné hlasovací síle v akc. spol., s tím, že by bylo nutno nejspíš přikročit i k určité prioritizaci některých typů záležitostí, o nichž může akcionář rozhodovat. Autor však není zcela přesvědčen o tom, že je uvedený požadavek na jednotný postup v soukromoprávní i veřejnoprávní rovině v tomto případě nezbytný; diferencovaný přístup zde velké zmatky

---

<sup>95</sup> Aktuálně zakotvený a užívaný např. ZNab.

<sup>96</sup> Viz § 35 odst. 1 ve spojení s § 2 odst. 6 ZNab.

ani absurditu nezpůsobuje. Poplatníci by totiž neměli být na poli daňového práva takové nejistotě vystaveni: tento princip by měl v dané situaci spíše převážet.

Stanovy některých akc. spol. mohou omezit počet hlasů jednoho akcionáře klauzulí o tzv. **hlasovacím stropu** ve smyslu § 353 odst. 2 ZOK. Otázkou je, zda takové omezení „zamíchá“ s velikostmi podílů na hlasovacích právech. Z dikce první věty § 2 odst. 5 ZNabP totiž není úplně jasné, co se rozumí „*podílem hlasů plynoucí z účasti akcionáře ve společnosti*“. Tento podíl může být chápán jako počet hlasů konkrétní akcii obecně přidělený dle § 250 odst. 2 písm. e) ZOK nebo jako počet hlasů vyplývající ze všech ustanovení stanov. Autor se zde jednoznačně přiklání k druhé variantě výkladu, která více zohledňuje počet hlasů, které může akcionář *skutečně* vykonat. Takový výklad je totiž rozhodně více v souladu s teleologií zákona.<sup>97</sup>

Hlasovací práva akcionáře mohou být také v určitých případech **pozastavena** (sistována).<sup>98</sup> Jedná se o situaci, kdy akcionáři zůstává podíl na hlasovacích právech zachován, nesmí jej „pouze“ v čase trvání sistace fakticky využívat. Pro účely § 23 odst. 7 písm. a) ZDP se tedy tato skutečnost jeví jako irelevantní. Oporu pro takový závěr, byť ne úplně stabilní, lze nalézt i v rovině teleologické. Je nesporné, že *ad hoc* pozastavení hlasovacích práv například z důvodů uvedených v § 426 písm. b) a c) ZOK nebo z důvodu střetu zájmů akcionáře (pokud valná hromada rozhoduje např. o převodu závodu dle § 421 odst. 2 písm. m) ZOK, jehož nabyvatelem má být tento akcionář), by nemělo být vzhledem k jeho značné věcné i časové omezenosti nijak zohledňováno. Složitější se zdá být situace, kdy jsou sistována hlasovací práva pro všechny záležitosti, o nichž má valná hromada působnost rozhodovat. Ač je zde možno shledat jistou podobnost s předchozí rozebíranou situací (hlasovací strop), není tomu tak ve všech ohledech. Treba si uvědomit, že *nad odstraněním překážky* bránící výkonu hlasovacího práva nemají zpravidla kontrolu ostatní akcionáři, ale *převážně či výlučně akcionář, jehož hlasovací práva jsou pozastavena*. Typickým příkladem je prodlení akcionáře se splněním vkladové povinnosti.<sup>99</sup> Ač tedy v důsledku prodlení akcionáře, může mít jiný akcionář až do jeho splacení fakticky vyšší podíl na hlasovacích právech, nemá jistotu

---

<sup>97</sup> V případě kolize více možných výkladů zákona zdůrazňuje opakovaně i ÚS preferenci takového výkladu, který je v souladu s jeho smyslem a účelem; viz např. nález ÚS ze dne 21.12.2004, sp. zn. I. ÚS 339/03.

<sup>98</sup> Viz § 426 ZOK.

<sup>99</sup> Viz § 426 písm. a) ZOK.



toho, po jak dlouhou dobu tento stav potrvá. Podíl tohoto jiného akcionáře tak může být velice brzy ponížen. Důležitým aspektem je tedy *dočasnost*, jejíž délka je značně nejistá, resp. na níž má *vliv primárně prodlévající akcionář*.<sup>100</sup> Typickým znakem sistace je taky její *nestandardnost* (často mívá sankční původ) a taky skutečnost, že *pravidla pro její de/aktivaci jsou totožná pro všechny druhy podílů*. V praxi se však mohou vyskytnout situace, kdy budou akcionáři pozastavena hlasovací práva na *pevně předem stanovenou dobu*.<sup>101</sup> Přitom čím delší tato doba bude, tím má odhlížení od těchto pozastavených hlasovacích práv pro účely § 23 odst. 7 písm. a) ZDP větší opodstatnění, ba dokonce naléhavost. Dle autora však tato teleologická argumentace není dostatečně silná na to, aby mohla přebít doslovné znění ZDP. Lze totiž namítat, byť tento argument nemá takovou váhu, že akcionář, jemuž byla pozastavena hlasovací práva *zná přesný okamžik*, od kdy mu budou *reaktivována*, tj. má *vyhlídku na budoucí změnu*, což může ovlivnit i jeho (resp. akc. spol.) současné počínání. Proto abstrakce od pozastavených hlasovacích práv bude jen stěží prosaditelná. Stejně závěry se přitom uplatní i v případech pozastavení hlasovacích práv všem akcionářům, což nastane rozhodnutím insolvenčního soudu o *povolení reorganizace* dle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen IZ).<sup>102</sup> Nicméně, od účinků *schválení reorganizačního plánu*, dle něž přejdou hlasovací práva například na v insolvenčním řízení neuspokojené věřitele,<sup>103</sup> by však dle autora měla být pro tyto účely rozhodná v něm *obsažená ujednání*, tj. ujednání o tom, kterým osobám a na základě jakého klíče se přiznávají hlasovací práva. Obsah těchto dohod budou ostatně odrážet stanovy.<sup>104</sup> Taková změna poměrů zakotvená ve vnitřním řádu akc. spol. totiž zamíchá s tím, kolik hlasů plyne akcionářům z jejich kapitálové účasti.

Změnu v podílech na hlasovacích právech nezpůsobí ani případné prohlášení akcií za **neplatné** z důvodu, že je akcionář nepředložil ani v dodatečné lhůtě za účelem vyznačení nižší či vyšší jmenovité hodnoty.<sup>105</sup> Prohlášením akcií za neplatné *nepřestává být prodlévající osoba akcionářem*; k tomu dojde až prodejem těchto akcií na evropském

---

<sup>100</sup> Stejná argumentace je použitelná i na případy uvedené v § 500 odst. 3 a § 526 věta druhá ZOK.

<sup>101</sup> Viz třeba § 18 odst. 1 ZNabP.

<sup>102</sup> Viz § 333 odst. 1 IZ.

<sup>103</sup> Viz § 353 odst. 2 IZ.

<sup>104</sup> Viz § 353 odst. 3 IZ.

<sup>105</sup> Tj. dle § 538 odst. 1 ve spojení s § 500 či 526 ZOK.

regulovaném trhu či ve veřejné dražbě, tj. postupem dle § 539 ZOK.<sup>106</sup> Stejně závěry by měly platit *per analogiam* i v případech, kdy akcionář neodevzdá ani v dodatečné lhůtě své listinné akcie za účelem jejich přeměny na zaknihované akcie, čímž budou prohlášeny za neplatné dle § 534 odst. 1 OZ, nebo též v případech uvedených v § 542 ZOK.

Při posuzování hlasovacích práv, která lze vykonávat pouze za předpokladu **splnění podmínky** stanovené na smluvní bázi,<sup>107</sup> není ustanovení § 2 odst. 5 ZNabP příliš nápomocné. Důležitým rozlišovacím rysem od případů sistace hlasovacích práv je skutečnost, že podmínkou nebývají zatíženy všechny druhy podílů,<sup>108</sup> ale jen vybrané, resp. ty, o nichž to určí statuty. Akcie s podmíněným hlasovacím právem jsou tedy *speciálním druhem akcií*,<sup>109</sup> do nichž není inkorporován stálý podíl na hlasovacích právech. Autor by z toho důvodu zvolil přístup vycházející z *aktuálního stavu*, tzn. každý měsíc by zjišťoval, zda akcionář mohl či nemohl vykonávat hlasovací práva, což by zde záviselo na splnění dané podmínky, resp. na jejím trvání. Výjimku by tvořily situace, kdy by *kontrolu* nad splněním či ukončením trvání podmínky měla *převážně* osoba, jejíž hlasovací práva jsou v důsledku těchto změn de/aktivována.

Pochybnosti by dle autora neměly vzbuzovat případy, kdy akc. spol. nabude do svého majetku **vlastní akcie**. S ohledem na *absolutní a bezpodmínečný zákaz výkonu hlasovacích práv* dle § 309 odst. 1 ZOK a na skutečnost, že akc. spol. nemůže mít akcionářské postavení sama vůči sobě, nezbývá než ze souhrnného množství všech hlasů odečíst počet hlasů náležející vlastním akciím. Větší obtíže bude činit posouzení **podílů ovládající osoby ve vlastnictví osoby jí ovládané**. I ty jsou stíženy zákazem výkonu hlasovacích práv – viz § 318 odst. 1 ve spojení s § 309 odst. 1 a § 319 odst. 2 ZOK. Rozdíl je však v tom, že ovládaná osoba má zachován *právní status akcionáře* k jí ovládající osobě. Autor se vzhledem k tomu, že zákonná ustanovení tato hlasovací práva vylučují vždy jen pro konkrétní případy zjišťování podílu na hlasovacích právech (viz § 2 odst. 5 ZNabP věta třetí nebo § 73 odst. 2 ZOK) a nikoli všeobecně, domnívá, že lze

---

<sup>106</sup> Viz rozsudek NS ze dne 31.1.2019, sp. zn. 27 Cdo 3601/2018.

<sup>107</sup> Půjde tedy o zvláštní druh akcií upravený ve stanovách.

<sup>108</sup> Nebo bývají, ale ne všechny ve stejném rozsahu.

<sup>109</sup> Fakt, že se jedná o druh akcií, vyplývá např. z článku: JANOŠEK, Vladimír. Akcie s podmíněným hlasovacím právem. In: *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo. 6.6.2018 [cit. 24.2.2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/akcie-s-podminenym-hlasovacim-pravem-107602.html>.

z takto zvolené systematiky dovozovat, že zákonodárce měl skutečně v úmyslu takové pravidlo omezit pouze na jím výslovně jmenované situace. Ač je zde možné spatřovat určitou mezeru v zákoně,<sup>110</sup> jde nejspíš o mezeru vědomou, kterou nelze vyplnit pomocí analogie.<sup>111</sup> Je také nutno přiznat, že zahrnutí podílů v rukou ovládané osoby do výpočtu může mít takové opodstatnění, že ostatní akcionáři ovládající osoby *nemají jistotu*, že bude jejich „reálný“ podíl na hlasovacích právech *konstantní* po určité časové období. Ovládaná osoba může totiž tyto podíly zcizit (o čemž se lze rozumně domnívat, že tak učiní)<sup>112</sup> nebo může dojít k ukončení trvání ovládajícího vztahu (tj. zastavení výkonu hlasovacích práv zde není trvalé, jako je tomu u vlastních podílů). Na druhou stranu pro účely ZNabP a dílu ZOK o podnikatelských seskupeních je potřeba zajistit ochranu minoritním akcionářům a věřitelům ovládané osoby dříve, než dojde k jednáním tyto skupiny osob poškozujících. Proto je zde o něco naléhavější potřeba vyjádření přesnějšího více realitě odpovídajícího podílu na hlasovacích právech platícího pro sledovaný okamžik.

Další otázkou je, zda může být ve vztahu k akc. spol. přímo kapitálově spojená i osoba odlišná od akcionáře. Autor je toho názoru, že přímá kapitálová spojenost připadá v úvahu **pouze mezi akcionářem a akc. spol.** Ač takový závěr nevyplývá zcela jednoznačně z § 2 odst. 5 ZNabP, lze k němu dospět *a contrario* z § 37 odst. 1 ZNabP. Pro přímou kapitálovou spojenost je tedy rozhodující, kdo má k podílu v akc. spol. *vlastnické* právo.<sup>113</sup>

Je sporné, jak správně určit podíl na hlasovacích právech v případech, kdy budou akcie ve **spoluvlastnictví** dle § 1115 a násl. OZ. Spoluvlastníci totiž vystupují navenek jako jediný akcionář<sup>114</sup> a dohromady tak tvoří jedinou smluvní stranu stanov.<sup>115</sup> Každý spoluvlastník má přitom právo k věci jako celku.<sup>116</sup> Na druhou stranu výlučné vlastnické právo je vázáno pouze na jeho spoluvlastnický podíl, který vyjadřuje míru jeho podílu na

---

<sup>110</sup> Smysluplnější a více odpovídající realitě by bylo, pokud by podíly ovládané osoby na osobě ovládající byly vyloučeny i pro účely § 23 odst. 7 písm. a) ZDP.

<sup>111</sup> Nález ÚS ze dne 27.3.2014, sp. zn. III. ÚS 2264/13.

<sup>112</sup> Ostatním akcionářům ovládající osoby zde totiž nesvědčí přednostní právo na odkup těchto podílů.

<sup>113</sup> Takto chápe přímý podíl na hlasovacích právech LASÁK, Jan; Petr VYBÍRAL; Luboš JEMELKA a kol. *Zákon o nabídkách převzetí. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. s. 23. ISBN 978-80-7537-888-6.

<sup>114</sup> Viz § 32 odst. 3 ZOK.

<sup>115</sup> DVOŘÁK, Tomáš. *Akciová společnost*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 118. ISBN 978-80-7478-961-8.

<sup>116</sup> Viz § 1117 OZ.

právech a povinnostech ze společné věci vyplývajících.<sup>117</sup> Je tak otázkou, zda se velikost podílu na hlasovacích právech všech spoluvlastníků bude rovnat velikosti podílu na hlasovacích právech, které akcii ve spoluvlastnictví náleží, anebo bude reflektovat velikost uvedených spoluvlastnických podílů. Dle autora by vzhledem ke skutečnosti, že spoluvlastníková schopnost *ovlivnit rozhodnutí* týkající se správy věci ve spoluvlastnictví (tj. ovlivnit rozhodnutí o tom, pro jaký návrh bude nakonec na valné hromadě správcem společné věci<sup>118</sup> hlasováno) odvisí od *velikosti jeho spoluvlastnického podílu*,<sup>119</sup> měla být přijata spíše druhá varianta. Podíl na hlasovacích právech by se u každého spoluvlastníka vypočítal vynásobením velikosti přímého podílu na hlasovacích právech spojený s akcií ve spoluvlastnictví s velikostí spoluvlastnického podílu tohoto spoluvlastníka na této akcií.

Výpočet průměrné výše velikosti podílu za zdaňovací období s sebou může nést potřebu přesného určení dnů, v nichž se mění struktura jejich vlastníků, potažmo práva osob z těchto podílů vyplývající. Jako poměrně jednoduchý příklad lze uvést situaci, kdy dojde ke **změnám v druzích podílů či právech s nimi spojených**. Dle § 431 odst. 2 ZOK účinnost těchto změn nastává v zásadě v okamžiku, kdy se na nich *usnesla valná hromada*. Z tohoto pravidla je pak třeba vycházet i pro účely určení podílů dle ZDP. Další subkapitoly proto některé z těchto změn blíže specifikují.

## Převod podílu

První typ změny představuje **převod** podílu, realizovaný asi nejčastěji kupní smlouvou dle § 2079 a násl. OZ.<sup>120</sup> Vzhledem k řešené problematice je relevantní určení *účinků převodu vůči akc. spol.* (teprve tímto dnem se nabyvatel akcie stává akcionářem). Právní úprava však nedává jasnou odpověď stran určení tohoto dne. Autor by proto k řešení přistoupil následovně.

Okamžik účinků změn v osobách akcionářů bude třeba posuzovat odlišně v případech, kdy akc. spol. vede *seznam akcionářů* dle § 264 a násl. ZOK a kdy jej nevede. Pokud jej

---

<sup>117</sup> Viz § 1121 a 1122 odst. 1 OZ.

<sup>118</sup> § 32 odst. 3 ZOK.

<sup>119</sup> § 1126 odst. 2 OZ.

<sup>120</sup> K převodu vlastnického práva dochází i smlouvou o zápůjčce dle § 2390 a násl. OZ – viz PETROV, Jan; Michal VÝTISK, Vladimír BERAN a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2017. s. 2406. ISBN 978-80-7400-653-1, anebo též zajišťovacím převodem práva dle § 2040 a násl. OZ.

vede (což bude vždy případ listinných akcií ve formě na řad<sup>121</sup>), nastanou účinky převodu u listinných akcií vždy *oznámením změny* spolu s *předložením* řádně rubropisované akcie akc. spol.<sup>122</sup> Samotné vyznačení změn v seznamu akcionářů je už toliko deklaratorní.<sup>123</sup> U zaknihovaných cenných papírů (dále jen ZCP)<sup>124</sup> ve formě na řad pak okamžik účinků převodu vůči akc. spol. nastane v den prokázání změn cestou *výpisu z účtu vlastníka* nebo *výpisu z evidence emise*.<sup>125</sup> U imobilizovaných cenných papírů (dále jen ICP)<sup>126</sup> ve formě na řad se pak bude tento okamžik shodovat se dnem prokázání změn v osobě vlastníka cestou *výpisu z evidence imobilizovaných akcií* vedenou schovatelem.<sup>127</sup> V případech, kdy v akc. spol. tento seznam veden nebude (což bude případ akcií ve formě na doručitele<sup>128</sup>), nastanou účinky změn v osobách akcionářů již dnem *převodu vlastnického práva* k této akci, tj. dnem zápisu v příslušné evidenci provedeného dle ZPKT.<sup>129</sup> Důvod tohoto rozlišení je takový, že přítomnost zápisu v seznamu akcionářů hraje důležitou roli v tom, zda je akcionář oprávněn vykonávat svá akcionářská práva či nikoli – viz např. § 284 odst. 2 ZOK týkající se tzv. *rozhodného dne*. Seznam akcionářů by měl navíc plnit roli spolehlivého informačního zdroje pro ostatní akcionáře.<sup>130</sup> Naopak pokud tento seznam akc. spol. nevede, nejeví se jako racionální, pokud by se nabyvatel akcie stal akcionářem až v den oznámení, jak by mohlo vyznívat z § 275 odst. 1 ZOK. Vlastník akcie na majitele totiž nemusí akc. spol. nic oznamovat; plně postačí, pokud akc. spol. prokáže, že mu práva z držené akcie svědčila k rozhodnému dni.<sup>131</sup>

---

<sup>121</sup> ZOK je označuje jako akcie na jméno – viz § 263 odst. 3 ZOK.

<sup>122</sup> Jak stanoví § 269 odst. 2 ZOK.

<sup>123</sup> Viz LASÁK, Jan; Jarmila POKORNÁ; Zdeněk ČÁP a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 1338 a 1395. ISBN 978-80-7478-537-5.

<sup>124</sup> Jejich úpravu obsahuje § 525 a násl. OZ.

<sup>125</sup> Viz § 275 odst. 1 ZOK.

<sup>126</sup> Jejich úpravu obsahuje § 2413 a 2414 OZ.

<sup>127</sup> Tj. výpisem obdrženým dle § 99 odst. 1 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZPKT). Lze zde totiž dovodit analogickou aplikaci § 275 odst. 1 ZOK, a to na základě § 2414 OZ – viz poznámka pod čarou č. 123, s. 1353–1354.

<sup>128</sup> ZOK je označuje jako akcie na majitele – viz § 263 odst. 2 ZOK. Tyto mohou být vydány pouze jako zaknihované či imobilizované – viz § 274 odst. 2 ZOK.

<sup>129</sup> Platí jak u zaknihovaných, tak u imobilizovaných akcií – viz § 1104 OZ.

<sup>130</sup> Ti si mohou vyžádat jeho opis dle § 266 odst. 1 ZOK.

<sup>131</sup> Viz § 275 odst. 2 ZOK.

## Přechod podílu

Základní způsoby přechodu podílu upravuje § 42 ZOK. Důležité je, že k přechodu vlastnického práva k podílu zůstavitele dochází již ke dni jeho *smrti* (soud nabytí dědictví pouze potvrzuje) nebo ke dni *zániku* právnické osoby (dále také PO) s právním nástupcem, tj. dnem účinnosti přeměny neboli dnem zápisu přeměny do OR.

ZOK zná i zvláštní tzv. *nucený přechod vlastnického práva* k akciím na hlavního akcionáře upravený v § 375 a násl. ZOK. V takových případech dochází k přechodu vlastnického práva k akciím *ex lege*, a to uplynutím 1 měsíce ode dne, v němž došlo ke zveřejnění zápisu usnesení valné hromady do OR o tomto přechodu.<sup>132</sup>

## Změny ve výši ZK

Druhý typ změn v podílech akcionářů představuje samotné **zvýšení** či **snížení ZK**. Dle názoru autora je pro účely změn v podílech na ZK pro účely ZDP vždy klíčový *den účinků změn* ve výši ZK. Tento den se většinou shoduje se dnem zápisu do *obchodního rejstříku* (dále jen OR),<sup>133</sup> nicméně v některých případech může nastat dříve.<sup>134</sup>

V případě tzv. *efektivního zvýšení ZK*,<sup>135</sup> se však nebudou jeho účinky zpravidla shodovat s okamžikem změn v podílech na hlasovacích právech pro účely ZDP. Je třeba totiž poukázat na § 492 odst. 2 ZOK, z jehož znění vyplývá, že upisovatel může vykonávat akcionářská práva již od *účinného upsání* akcií. K akcionářským právům přitom nepochybně patří i možnost hlasování na valné hromadě. Z toho proto autor vyvozuje, že například při úpisu akcií na základě *veřejné nabídky* postupem dle § 480 a násl. ZOK dochází ke změnám v podílech na hlasovacích právech již dnem *zápisu do listiny upisovatelů* dle § 481 odst. 1 ZOK,<sup>136</sup> nebo v případě *smlouvy o úpisu akcií* dle § 479 ZOK v den *účinnosti této smlouvy*, která se povětšinou bude shodovat s okamžikem

---

<sup>132</sup> Viz § 385 odst. 1 ZOK.

<sup>133</sup> Viz § 464 odst. 1 a § 467 odst. 1 ZOK.

<sup>134</sup> Pokud zvyšuje ZK akc. spol., jejíž akcie jsou obchodovány na evropském regulovaném trhu – viz § 464 odst. 2 ZOK.

<sup>135</sup> Případ, kdy se ZK zvyšuje vnesením dalších vkladů; viz LASÁK, Jan; Jarmila POKORNÁ; Zdeněk ČÁP a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 2189. ISBN 978-80-7478-537-5.

<sup>136</sup> Srov. poznámku pod čarou č. 135, s. 2287.

jejího uzavření (k okamžiku uzavření smlouvy viz výše subkapitola 2.2).<sup>137</sup> V případech zvýšení ZK *dohodou všech akcionářů* dle § 491 ZOK pak k účinkům upsání dojde zpravidla *v den proběhnuvšího právního jednání* stvrzeného notářským zápisem dle § 62 a násl. zákon č. 358/1992 Sb., notářský řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen NŘ). Tzv. *nominální zvýšení ZK*<sup>138</sup> proběhne pokaždé rovnoměrně,<sup>139</sup> tj. podíly akcionářů zůstanou i po zvýšení stejné, což nebude mít žádný vliv na změny v podílech na hlasovacích právech.

V případě *snížování ZK* budou účinky změn v podílech na hlasovacích právech spojeny právě se *dnem zápisu nové výše ZK do OR*. V tento den totiž dochází k účinnosti změny stanov,<sup>140</sup> a tudíž i k případným změnám ve velikostech podílů. Akcionář, jehož podíl zanikl například prodejem jeho akcií na základě smlouvy dle § 532 a násl. ZOK, tímto okamžikem sice svou účast v akc. spol. ještě neztrácí, nicméně výkon hlasovacích práv má již definitivně odňatý;<sup>141</sup> má nárok pouze na protiplnění za prodané akcie.

Pro ujasnění autor dodává, že je potřeba si uvědomit paralelní účinky snížení podílu jednoho akcionáře spolu se zvýšením podílu jiného akcionáře, které budou platit jak u zvýšení, tak u snížení ZK.

Ač to bylo naznačeno již v textu výše, autor zdůrazňuje, že **podmínkou existence podílu na ZK nebo hlasovacích právech není fyzická držba akcií. Důležitá jsou skutečná práva, která může akcionář vykonávat.** Ta mohou být představována i *nesplacenou akcií, zatímním listem* (nesplacená akcie v podobě CP – viz § 285 ZOK) nebo *nevydanou akcií*, jak lze ostatně vyvodit z § 256 a § 268 ZOK.<sup>142</sup> Způsobům prokázání těchto skutečností je věnována následující podkapitola.

---

<sup>137</sup> Účinnosti však může smlouva nabýt i později; viz např. rozsudek NS ze dne 27.10.2015, sp. zn. 23 Cdo 1860/2013.

<sup>138</sup> Při tomto zvýšení dochází k posílení ZK z jiných položek vlastního kapitálu; viz též poznámka pod čarou č. 135, s. 2189.

<sup>139</sup> K tomu viz § 496 odst. 1 ZOK.

<sup>140</sup> Viz poznámka pod čarou č. 135, s. 2200 nebo též ŠTENGLOVÁ, Ivana; Bohumil HAVEL, Filip CILEČEK a kol. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář*. 3. vydání. Praha: Beck, 2020. s. 919. ISBN 978-80-7400-799-6.

<sup>141</sup> Viz § 533 odst. 2 ZOK.

<sup>142</sup> Viz též poznámka pod čarou č. 123, s. 1277.

## Důkazní prostředky

Jelikož OR ani stanovy většinou neobsahují jména akcionářů,<sup>143</sup> bude k identifikaci vlastníků akcií na jméno sloužit zejména **seznam akcionářů** vedený dle § 264 ZOK.<sup>144</sup> § 266 odst. 2 ZOK pak odkazem na ZPKT ukládá akc. spol. povinnost vydat opis z něj dle § 115 odst. 1 písm. d) ZPKT na požádání i správci daně. Z něj jsou pak podstatné údaje o *jmenovité hodnotě akcie* (podíl na ZK) a *druhu akcie* (pro zjištění práv akcionáře). Ačkoli to ZOK výslovně nepožaduje, dle odborníků je akc. spol. povinna tyto údaje archivovat pod dobu 10 let, jak vyžaduje § 99a odst. 1 ZPKT, spolu s evidencí dnů, v nichž došlo ke změně v osobách akcionářů.<sup>145</sup> Autor se s tímto názorem ztotožňuje, a naopak nesouhlasí s tím, že § 267 odst. 2 ZOK lze vykládat tak, že akc. spol. musí tyto údaje rovněž zničit.<sup>146</sup> U akcií na majitele, vydaných jako ZCP, bude mít správce daně opět právo na informace o **vlastníkovi příslušného majetkového účtu**, s tím, že žádost musí být podána osobě, která vede centrální evidenci ZCP, kterým bude asi nejčastěji centrální depozitář,<sup>147</sup> tj. *Centrální depozitář CP, a.s.*<sup>148</sup> U akcií na majitele vydaných v podobě ICP si pak bude potřeba vyžádat údaje od schovatele, který vede jejich evidenci, tj. od některé z osob uvedených v § 93a odst. 5 ZPKT, s níž uzavřela akc. spol. smlouvu o úschově. Ta pak musí na základě § 115 odst. 1 písm. d) ZPKT poskytnout informace, které je povinna zaznamenávat.<sup>149</sup>

Dalším v mnoha případech nezbytným důkazem budou **stanovy**, jakožto zakladatelské právní jednání dle § 125 odst. 1 ve spojení s § 122 OZ, které se zakládá do sbírky listin, jak určuje § 66 písm. a) ZVR. Z nich pak mohou být užitečné údaje o *druzích akcií s popisem práv s nimi spojených, celkovém počtu hlasovacích práv*, případném

---

<sup>143</sup> S výjimkami uvedenými v § 48 odst. 1 písm. k) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZVR) a § 250 odst. 3 písm. a) ZOK.

<sup>144</sup> To platí i pro nesplacené a nevydané akcie – viz § 268 ZOK.

<sup>145</sup> Tento názor zastává JANOŠEK, Vladimír. Akciová společnost má povinnost archivovat údaje vymazané ze seznamu akcionářů. In: *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo. 24.1.2019 [cit. 10.11.2020]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/akciová-společnost-má-povinnost-archivovat-údaje-vymazané-ze-seznamu-akcionaru-108761.html>.

<sup>146</sup> K tomuto stanovisku viz poznámka pod čarou č. 123, s. 1359.

<sup>147</sup> § 100 odst. 1 ve spojení s § 92 odst. 1 a § 115 odst. 1 písm. d) ZPKT.

<sup>148</sup> *Centrální depozitář cenných papírů* [online]. Centrální depozitář cenných papírů, 2019. [cit. 11.11.2020]. Dostupné z: <https://www.cdcp.cz/index.php/cz/>.

<sup>149</sup> Tj. údaje obsahující informace podobné těm, které se vedou na majetkových účtech vlastníků ZCP dle § 94 ZPKT. Využije se zde § 2414 OZ – viz publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 2430.



*hlasovacím stropu a výši ZK.*<sup>150</sup> K vyhledání změn ve výši ZK v průběhu zdaňovacího období je však třeba otevřít **OR**, který vždy musí zaznamenat den, k němuž byl proveden příslušný zápis.<sup>151</sup>

K prokázání změn v hlasovacích právech pak mohou posloužit **notářské zápisy**, jimiž se mimo jiné osvědčují *usnesení valné hromady o změně stanov*.<sup>152</sup> § 93 odst. 4 DŘ totiž dává správci daně právo na jejich vydání, čímž si může například zjistit, jaký byl přesný obsah příslušného rozhodnutí<sup>153</sup> a z něj vyvodit či přímo vyčíst účinky, které budou mít dopad na podíly akcionářů. K prokázání okamžiku účinků zvýšení ZK u akc. spol., jejíž akcie jsou obchodovány na evropském regulovaném trhu, a které se řídí ustanovením § 464 odst. 2 ZOK, pak poslouží zejména ve **sbírce listin** případně zaznamenaný údaj o účincích změn stanov či **účetnictví** akc. spol., resp. účetní doklad či zápis, z nichž bude tato změna patrná, tj. pohyb na účtu *411-Základní kapitál*. V případě, že tento důkaz nebude sám o sobě dostačující, bude nutno shromáždit důkazy o následných právních jednáních, např. ve formě **smluv o úpisu akcií** (§ 479 ZOK) nebo **dohod všech akcionářů** (§ 491 ZOK), kde se lze dopátrat již konkrétních jmen a právních účinků příslušných změn. V určitých situacích lze v této souvislosti podpůrně využít i **přílohu k účetní závěrce**, jež musí obsahovat i informaci o vydaných akciích a změnách v podílech, a to na základě § 39b odst. 6 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli (pozn. zkráceno).

**Účetnictví** lze použít mimo jiné i ke zjištění stavů a jejich změn na účtu *252-Vlastní podíly*.<sup>154</sup> Kromě toho musí být základní informace o těchto operacích uvedeny ve **výroční zprávě** vyhotovené dle § 21 ZoÚ, což ukládá i § 307 ve spojení s § 436 odst. 2 ZOK.

Na závěr je třeba ještě poukázat na některé doplňující listinné důkazní prostředky, které mají zpřesňující a potvrzující úlohu. Patří zde například **listiny přítomných** (§ 413 ZOK)

---

<sup>150</sup> Viz § 250 odst. 2 ZOK.

<sup>151</sup> § 25 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 48 odst. 1 písm. a) ZVR.

<sup>152</sup> § 416 ve spojení s § 776 odst. 2 ZOK.

<sup>153</sup> V této souvislosti je stěžejní § 80b NŘ.

<sup>154</sup> Tyto podíly je třeba vyloučit pro účely výpočtu podílu na hlasovacích právech jednotlivých akcionářů (viz výše).

a **zápisy z jednání** na valné hromadě (§ 423 ZOK), <sup>155</sup> **listina upisovatelů** (§ 481 odst. 1 ZOK) a **písemná potvrzení o upsání akcií** (§ 252 a 481 odst. 3 ZOK).

## Shrnutí

Ve vztahu k akc. spol. mohou podmínky přímé kapitálové spojenosti splňovat pouze její akcionáři. Pro kapitálovou propojenost osob je rozhodný alespoň 25% přímý podíl na ZK nebo na hlasovacích právech. Ten se přitom za zdaňovací období vypočítá jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Určení podílu na ZK zpravidla nebude činit obtíže: lze jej vypočítat prostým vydělením souhrnné jmenovité hodnoty akcií vlastněných akcionářem a výší ZK této akc. spol. Určování podílu na hlasovacích právech však může být v mnoha případech složitější. Konflikt zde totiž vzniká mezi tím, zda dát přednost formálnímu stavu nebo aktuálnímu faktickému stavu, který vyjadřuje skutečnou hlasovací sílu akcionářů, kterou v tu chvíli disponují a mohou ji tak popřípadě vykonat. Důležité je taky uvědomění si, že nelze ztotožňovat vlastníka akcie s akcionářem; až akcionář je účastník akc. spol. a může vykonávat s tím spojená akcionářská práva. Jako důkazy kapitálové spojenosti pak poslouží zejména seznamy akcionářů, výpisy z evidence ZCP či ICP, stanovy, usnesení valných hromad, výpisy z OR, výroční zprávy atd.

### 2.4.2 Nepřímo kapitálově spojené osoby

Tento typ spojení vymezuje § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP. Bližší osvětlení nepřímého podílu podává pokyn D-34. Nejčastěji tak půjde o případy řetězcových akcionářských struktur. Vůči sobě tak budou nepřímo kapitálově spojené především ty osoby, kdy jedna na druhé nemá žádný přímý podíl, ale obě osoby jsou **součástí stejného řetězce**, v němž jsou **jednotlivé články** (jejich počet není nijak omezen) **spojené minimálně 25% přímým podílem** (na ZK či hlasovacích právech). Stejně jako u předchozího typu i zde platí, že spojené osoby jsou i takové, na nichž má **shodná osoba přímý nebo nepřímý alespoň 25% podíl**.

Dle autora však do nepřímo kapitálově spojených osob mohou spadat i jiné skupiny případů. Práva spojená s akciemi totiž nemusí vždy vykonávat jejich vlastník, ale i *jiná*

---

<sup>155</sup> Ty je dle § 158a OZ nutné archivovat.

*oprávněná osoba*. Aby však mohl být *faktickým vykonavatelům* hlasovacích práv přičten nepřímý podíl, nesmí být tyto osoby smluvně či zákonně vázány stran toho, jak mají hlasovat. Na valné hromadě tedy musí rozhodovat *autonomně* na základě *vlastního uvážení*. Závazné pokyny, pravidla či omezení, byť třeba obecně formulované, jakkoli usměrňující tuto autonomii vůle, budou tedy překážkou toho, aby bylo možné tyto podíly považovat pro účely ZDP jako nepřímé. O nepřímý podíl dle autora nepůjde ani v případech, kdy určitá osoba bude mít pouhou *možnost* udělovat *závazné pokyny* osobě oprávněné k výkonu hlasovacích práv. Vždy se musí také zkoumat, jaké záležitosti, o nichž má daná osoba právo hlasovat, jsou těmito pokyny či omezeními dotčeny. V případě, že se budou týkat pouze některých záležitostí, bude na místě aplikovat analogický postup jako v případě, kdy má akcionář diferencovaný podíl na hlasovacích právech v závislosti na typu otázky, o níž má valná hromada rozhodnout (viz výše v subkapitole Podíl na hlasovacích právech a jeho vztah k podílu na ZK).

Výše uvedené například znamená, že nepřímý podíl na hlasovacích právech nebude přičítán insolvenčnímu správci, na nějž přešlo dispoziční oprávnění k akciím dlužníka.<sup>156</sup> Ten totiž při výkonu hlasovacích práv musí sledovat zájem věřitelů, nikoli svůj.<sup>157</sup> Naopak třeba **zástavní věřitel** může z v jeho prospěch zastavených akcií nabýt nepřímý podíl na hlasovacích právech.<sup>158</sup> Podobně zde lze zařadit například **věřitele**, kteří si v *reorganizačním plánu* vyhradili výkon hlasovacích práv, a to namísto akcionářů akc. spol.<sup>159</sup>

V této souvislosti je třeba si rovněž odpovědět na otázku, zda obстоjí názor, aby jedna akcie založila *současně* výskyt přímého podílu jedné osoby a nepřímého podílu jiné osoby. Jazykový výklad ZDP tomu zjevně nijak nebrání. Stejně tak ale teleologický výklad není s tímto názorem v žádném příkrém rozporu. Je sice pravdou, že např. z § 122 odst. 1 a 2 ZPKT lze dovodit, že tento zákon tuto možnost nepřipouští. Stejně tak se staví odborná literatura poněkud skepticky k přičítání tzv. nepřímých podílů dle § 37 ZNabP tam uvedeným osobám, a to se současným zachováním přímých akcionářských podílů.<sup>160</sup> Koncepce § 23 odst. 7 písm. a) ZDP je však založena na

---

<sup>156</sup> Viz § 246 odst. 1 IZ.

<sup>157</sup> Viz § 36 odst. 1 věta druhá IZ.

<sup>158</sup> Viz § 1332 odst. 1 OZ.

<sup>159</sup> Tato možnost není vzhledem k dikci § 353 odst. 2 IZ vůbec vyloučena.

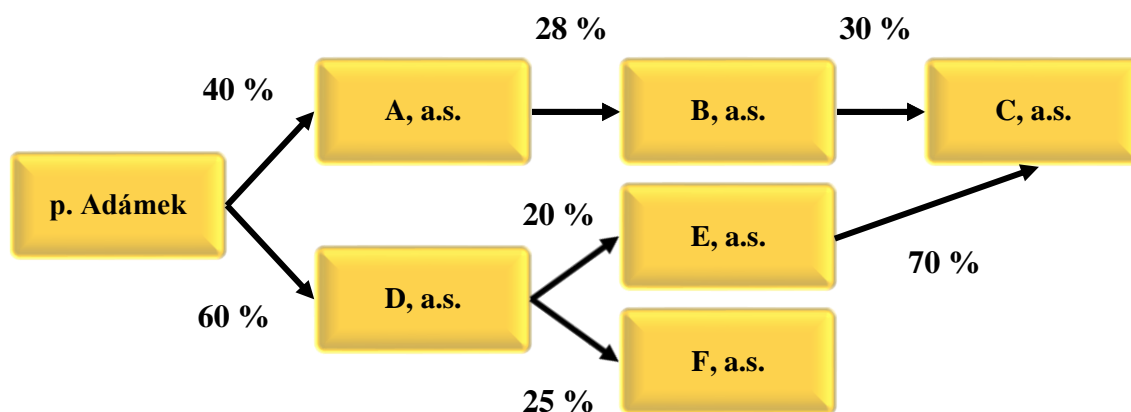
<sup>160</sup> Viz poznámka pod čarou č. 113, s. 399.

myšlenke *relativní nezávislosti* přímých a nepřímých podílů. U řetězcových struktur se uvedená nezávislost projevuje tak, že existencí nepřímého podílu na jednom subjektu není nijak *ponížena* velikost přímého podílu na tomtéž subjektu. Z toho důvodu si autor myslí, že je akceptovatelné, aby podíl na hlasovacích právech inkorporovaný do jedné akcie byl přičten jak jejímu vlastníkov, tak i osobě, která hlasovací práva skutečně vykonává.

Naproti tomu *podíl na ZK* je dle autora *těsně spjatý* s aktuálním vlastníkem předmětné akcie. Podíl na ZK je jím vnímán jako součást akcie, kterou od ní nelze nijak oddělit; nemůže jej „uplatňovat“ či „vykonat“ jiná osoba než akcionář. Proto zde mimo řetězcové struktury nepřipadají v úvahu žádné jiné varianty nepřímého podílu na ZK.

Pro ukázkou autor vycházejí z pokynu D-34 ve schématu (viz Obrázek 1) je znázorněna struktura, v níž s výjimkou E, a.s. (ta je kapitálově spojená pouze s C, a.s.) je jakákoli dvojice osob přímo či nepřímo kapitálově spojená. Například C, a.s. je nepřímo kapitálově spojená i s F, a.s., jelikož jsou obě akc. spol. nepřímo kapitálově spojené s totožnou osobou (panem Adámkem).

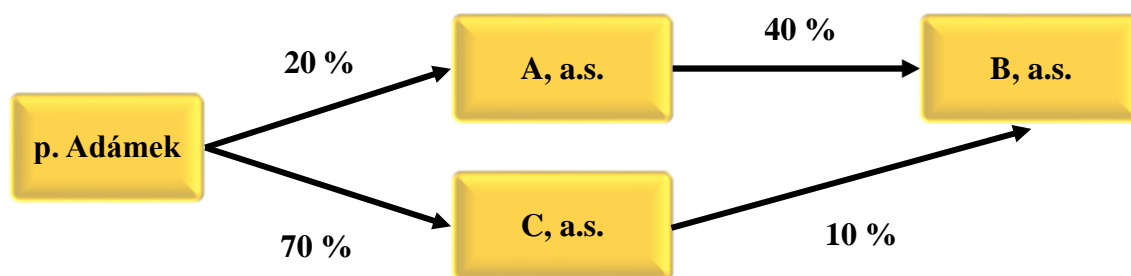
Pozn. ačkoli schéma obsahuje pouze akc. spol., lze na jejich místo dosadit i jiné obchodní korporace.



Obrázek 1: Struktura kapitálově spojených osob<sup>161</sup>

<sup>161</sup> Vlastní zpracování inspirováno příklady v příloze 1 pokynu D-34.

Způsob výpočtu aritmetického průměru bude pravděpodobně spočívat v dosazení takové výše přímého podílu v každém měsíci, která je v tu chvíli mezi řetězcem osob, jehož počátek tvoří první strana a konec druhá strana transakce, nejnižší. Na stejném principu tzv. „nejnižších podílů“ pak budou založeny i případy spojení skrze shodného akcionáře. Zajímavý případ kapitálově spojených osob může nastat v situaci, kterou znázorňuje Obrázek 2 níže. Je zcela nepochybné, že přímo kapitálově spojenými osobami jsou p. Adámek se společností C, a.s. a společnost A, a.s. s B, a.s. Dále si je třeba uvědomit, že nepřímo kapitálově spojenými osobami jsou p. Adámek se společností B, a.s. Ten má totiž na ní skrze A, a.s. podíl 20 % a skrze C, a.s. podíl 10 %. Tyto podíly by se tak měly sčítat. Autorovi je sice znám např. § 2 odst. 1 písm. j) ZPKT, který definuje tzv. kvalifikovanou účast jakožto „*přímý nebo nepřímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech právnické osoby nebo jejich součet*“ (pozn.: zvýrazněno autorem), nicméně pokud by se přijal závěr, že absence takové úpravy v ZDP znamená, že je pro jeho účely takové sčítání nepřípustné, docházelo by k „*nerozumným výsledkům, zakládajícím neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty*.“<sup>162</sup> Takovou neodůvodněnou nerovností by mohly založit situace, kdy by se například subjekt a držící nepřímý podíl na subjektu B ocitl se „výhodnějším“ postavením oproti subjektu D, který by měl v součtu stejnou velikost podílu na subjektu B jako subjekt A, akorát rozdělenou na přímou a nepřímou účast. Takový výklad je proto třeba odmítnout a namísto toho přistoupit k teleologii zákona.



Obrázek 2: Dva nepřímé podíly na jedné osobě<sup>163</sup>

Na závěr kapitoly autor zdůrazňuje, že ve výjimečných případech lze na transakce, v nichž sjednaná cena vybočuje z intervalu obvyklých cen, *ad hoc* nahlížet jako na

<sup>162</sup> Nález ÚS ze dne 3.4.2007, sp. zn. Pl. ÚS 92/06.

<sup>163</sup> Vlastní zpracování.

transakce uskutečněné mezi kapitálově spojenými osobami i přesto, že osoby uzavřevší tuto transakci nesplňují podmínky dle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. To je však omezeno pouze na situace, kde bude prokázáno, že tyto osoby (či jedna z nich) jednaly způsobem postrádající ekonomické *ratio*, který měl zjevně za účel pouhé vyhnutí se zařazení do kategorie kapitálově spojených osob, a současně došlo k uzavření transakcí, které nebyly v souladu s ALP, v nichž si jedna z osob snížila základ daně. K tomu viz rozsudek NSS ze dne 26.10.2016, sp. zn. 8 Afs 87/2016, který se sice týkal kapitálově spojených osob definovaných v ZDPH, nicméně jeho závěry, z nichž lze vyvodit nemožnost přihlížet k jednáním, které zneužívají tímto způsobem zákon (v dané věci docházelo k opakovaným převodům podílů na ZK v osobě, která měla podíl na ZK v stěžovatelových odběratelích, dalším spřízněným subjektům, s tím, že tyto podíly byly následně zpět odkupovány), lze analogicky použít i na § 23 odst. 7 ZDP. NSS se přitom opíral o koncept *zneužití práva*, jehož charakteristické rysy pojmenoval a aplikoval Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 21.2.2006, Halifax, C-255/02.

### Důkazní prostředky

Informace o tom, že hlasovací práva spojená s akcií vykonává jiná osoba než akcionář, bude snadněji prokazatelná v případě ZCP, popřípadě ICP. Dle § 94 odst. 1 ZPKT musí být případné *zástavní právo* váznoucí k akcií zaznamenáno na **majetkovém účtu**, a to včetně identifikačních údajů *zástavního věřitele*. Správce daně bude mít navíc na základě § 115 odst. 1 písm. d) ZPKT přístup i k případné **zástavní smlouvě**; ta musí být totiž dle čl. 26 odst. 2 Provozního řádu centrálního depozitáře<sup>164</sup> předložena účastníkovi centrálního depozitáře. V **evidenci ICP** vedenou schovatelem bude informace o zástavním právu a zástavním věřiteli rovněž obsažena; je zde na základě § 2414 OZ použitelný požadavek na obsah evidovaných údajů dle § 94 odst. 1 ZPKT i u této podoby akcií.<sup>165</sup> U listinných akcií půjde tuto skutečnost zjistit zejména **dotazováním se akcionářů** či jiných osob, které se valné hromady pravidelně účastní. Tato osoba může být rovněž zachycena v **listině přítomných** (§ 413 ZOK).

---

<sup>164</sup> Provozní řád Centrálního depozitáře cenných papírů, a.s. ve znění účinném od 1.10.2020. In: *cdep.cz* [online]. Praha: Centrální depozitář cenných papírů. [cit. 15.4.2021]. Dostupné z: [https://www.cdep.cz/wp-content/uploads/CDCP\\_provozni\\_rad\\_v8.pdf](https://www.cdep.cz/wp-content/uploads/CDCP_provozni_rad_v8.pdf).

<sup>165</sup> Viz publikace uvedená v poznámce pod čarou č. 120, s. 2430.

## Shrnutí

Nepřímý podíl může být v zásadě dvojího druhu. První z nich se týká řetězcových struktur, kdy články řetězcové struktury pojí vždy minimálně 25% přímý podíl na ZK či na hlasovacích právech. Druhý z nich nastává v situaci, kdy místo akcionáře smí jiná osoba autonomně vykonávat hlasovací práva, s tím, že podíl, z níž jí náleží hlasovací práva, činí opět alespoň 25 %. Přímé a nepřímé podíly se přitom sčítají. Kapitálově spojenými osobami jsou dále i akc. spol., které jsou přímo či nepřímo kapitálově spojeny se stejnou osobou. I zde platí, že se při výpočtu nepřímých podílů vychází z aritmetického průměru měsíčních stavů. Důkazní prostředky se zde budou podobat těm, které lze využít k prokázání přímé kapitálové spojenosti. Mimoto zde však bude potřeba zjišťovat, zda hlasovací práva spojená s akciemi nemohou vykonávat osoby odlišné od akcionářů, tj. je třeba si řádně prostudovat zejména stanov, různé evidence ZCP a ICP a dotazovat se osob, které mohou o těchto skutečnostech podat bližší informace.

## 2.5 Jinak spojené osoby

Druhou velkou skupinu spojených osob tvoří osoby, které váže jiný vztah než podílový, nicméně i tak zde může docházet k určitému překrytí v případě ovládajících a ovládaných osob (viz níže samostatná kapitola).

### 2.5.1 Podílení se na vedení nebo kontrole

Tento typ zahrnuje obecně osoby, které stojí v čele akc. spol.

#### Podíl na vedení

Pojem **vedení** není v ZDP ani v jiných právních předpisech blíže specifikován, proto bude potřeba dopomoci si při jeho výkladu judikaturou a odbornou literaturou.

Jednu z podstatných složek vedení bude v této souvislosti nepochybně představovat **obchodní vedení**, které je svěřeno do působnosti statutárního orgánu, resp. jeho členům.<sup>166</sup> Jeho náplní je pak ve vztahu k akc. spol. zejména „*organizování a řízení její*

---

<sup>166</sup> Viz § 435 odst. 2 a § 456 odst. 2 ZOK.

*podnikatelské činnosti, včetně rozhodování o podnikatelských záměrech.*“<sup>167</sup> Stejnými slovy charakterizoval obchodní vedení i NSS ve svém rozsudku ze dne 18.3.2005, sp. zn. 4 Afs 24/2003, který jej dále konkretizoval jakožto „*rozhodování o organizačních, technických, obchodních, personálních, finančních aj. otázkách běžného života.*“<sup>168</sup>

Výkladem obecnějšího pojmu „vedení“ se pak v souvislosti s transakcemi mezi spojenými osobami zabýval rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 7.11.2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006, v němž konstatoval, že „*pod pojmem ,vedení‘ budou nepochybně zahrnuty všechny formy ,obchodního vedení‘,*<sup>169</sup> *vedle toho tam však budou spadat i některé další formy ovlivňování konkrétní činnosti obchodní společnosti, a to takové, které mají podstatný vliv na její hospodaření, a tedy zprostředkovaně i na výši její daňové povinnosti z hlediska daně z příjmů právnických osob.*“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Autor k tomu nicméně poznamenává, že judikatura chápe termín „obchodní vedení“ velice široce. Náplň obchodního vedení tedy tvoří celá řada činností. Proto se domnívá, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP bude v zásadě dopadat na osoby, které splňují judikaturou dovozené znaky typické pro obchodní vedení.

*Vedení však nelze zaměňovat se strategickým řízením.*<sup>170</sup> Osoba či osoby určující strategické či koncepční zaměření akc. spol. nelze považovat za osoby podílející se na vedení této akc. spol. ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP. Pokud by se připustil opak, bylo by nutné do tohoto typu spojených osob zařadit všechny akcionáře, kteří mají právo rozhodovat o zásadách či pokynech ve smyslu § 435 odst. 3 a § 456 odst. 3 ZOK.<sup>171</sup> Tím by tento typ spojených osob pohltil významný počet případů kapitálově spojených osob a zároveň by došlo k nadměrnému rozšíření aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP i na akcionáře s nízkým podílem na hlasovacích právech. Strategické řízení je tedy mimo sféru působnosti § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP.

---

<sup>167</sup> ŠTENGLOVÁ, Ivana; Stanislav PLÍVA; Miloš TOMSA a kol. *Obchodní zákoník. Komentář* [online]. 8.vydání. Praha: C. H. Beck, 2003 [cit. 19.11.2020]. s. 419–420. ISBN 80-7179-685-9.

<sup>168</sup> Srov. též rozsudek NS ze dne 5.4.2006, sp. zn. 5 Tdo 94/2006.

<sup>169</sup> Rozšířený senát NSS přijal rovněž definici uvedenou v poznámce pod čarou č. 167.

<sup>170</sup> Nutnost jejich rozlišení připomněl i např. velký senát občanskoprávního a obchodního kolegia NS dne 11.9.2019, sp. zn. 31 Cdo 1993/2019.

<sup>171</sup> Jedná se právě o ono zmiňované strategické řízení; srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 33/2020 Sb., kterým se mění ZOK [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=207&CT1=0>.



Vedení může být přitom jak **přímé**, tak i **nepřímé**. O nepřímé vedení půjde v situaci, kdy *statutárním orgánem* akc. spol. bude *PO*,<sup>172</sup> kdy musí být tato PO dle § 46 odst. 3 ZOK zastoupena fyzickou osobou (dále také FO). V tomto případě pak bude tato PO, jakožto statutární orgán akc. spol., každopádně osobou podílející se na vedení této akc. spol. Je nicméně otázkou, jak posoudit vztah mezi *zmocněnou FO a akc. spol.* Nelze totiž očekávat, že by si zmocněnec při vedení akc. spol. počínal pouze tak, jak mu nařídí PO, kterou zastupuje. Je třeba totiž upozornit na § 46 odst. 4 a 5 a § 69 odst. 1 ZOK kladoucí na zmocněnce PO vysoké břímě odpovědnosti. Zmocněnec tedy *nemusí* případné *pokyny* ze strany zastupované PO *respektovat*, s tím, že jakékoli právní jednání jím činěné, coby zástupcem, bude mít právní účinky vůči této PO, resp. ji zavazovat, a to i kdyby byly případné pokyny obsaženy v plné moci dle § 447 OZ.<sup>173</sup> Autor má tak za to, že i takového zmocněnce lze považovat za osobu, která se podílí na vedení akc. spol., v níž jedná jako zástupce PO, která je členem statutárního orgánu této akc. spol.

Další podkapitola vyjmenovává osoby, které se bezpochyby či jen potenciálně mohou v akc. spol. podílet na vedení.

### **Osoba podílející se na vedení**

Podíl na vedení je třeba v kontextu ZDP nutno chápat jako **podíl na vrcholovém vedení**.<sup>174</sup>

Jak již bylo zmíněno výše, vždy zde bude patřit **člen statutárního orgánu**, kterým je v *dualistickém* systému zřízení **představenstvo** a v *monistickém* **správní rada**.<sup>175</sup> Nic na tom nezmění ani tzv. *horizontální delegace*, spočívající v přidělení členů představenstva či správní rady k samostatné rozhodovací pravomoci k otázkám týkající se určitého oboru.<sup>176</sup> I v takové situaci má totiž představenstvo či správní rada povinnost pověřenou osobu *kontrolovat*<sup>177</sup> a v případě, že bude mít pochybnosti o správnosti některých

---

<sup>172</sup> Viz § 152 odst. 2 OZ.

<sup>173</sup> Taková omezení nejsou přípustná; viz BORKOVCOVÁ, Petra. Právní osoba jako člen orgánu kapitálové obchodní společnosti [online]. Praha, 2015 [cit. 9.3.2021]. s. 58–60. Dostupné z: <http://hdl.handle.net/20.500.11956/91164>. Rigorózní práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta. Vedoucí práce Petr Čech. Srov. však opačný názor v poznámce pod čarou č. 123, s. 379.

<sup>174</sup> V daňovém právu by se obecně neměl extenzivní výklad v neprospěch daňových subjektů aplikovat; viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005.

<sup>175</sup> § 435 a 456 ZOK.

<sup>176</sup> Toto vnitřní uspořádání umožňuje § 156 odst. 2 OZ věta první.

<sup>177</sup> Viz § 156 odst. 2 OZ věta druhá.

rozhodnutí, může delegaci kdykoli zrušit nebo o dotyčné věci *rozhodnout samo*.<sup>178</sup> Stejně tak delegací pravomocí na nižší úrovně řízení (*vertikální delegace*) nemůže být statutární orgán zbaven své působnosti v oblasti obchodního vedení: břímě *odpovědnosti* stran řízení podřízených zaměstnanců leží stále na něm.<sup>179</sup> Je třeba rovněž uvést, že pro existenci přímého podílu na vedení není zřejmě rozhodné, resp. ze ZDP a judikatury nevyplývá, *kolik členů* statutární orgán akc. spol. čítá. Jinými slovy, že by při určitém vyšším počtu členů představenstva či správní rady nebylo možné jejich členy individuálně považovat za osoby podílející se na vedení. Každý jednotlivý člen statutárního orgánu má totiž vyhrazené zákonné právo *projevovat svou vůli* na jeho zasedáních stran záležitostech týkajících se (obchodního) *vedení akc. spol. jako celku*. Projevené stanovisko může být nakonec i přijato. Šance na jeho prosazení pochopitelně klesá s rostoucím celkovým počtem členů statutárního orgánu, tato skutečnost je však dle autora irelevantní, poněvadž každý z členů statutárního orgánu *má svůj podíl* na *vrcholovém vedení* akc. spol. NSS rovněž konstatoval, byť se řešenou problematikou více nezabýval, že osobou podílející se na vedení může být *pouhý člen* statutárního orgánu.<sup>180</sup> Je dále sporné, zda je možné člena statutárního orgánu považovat za osobu podílející se na vedení ve smyslu ZDP i v obdobích, kdy má z důvodu střetu zájmů *pozastaven* výkon funkce dle § 54 odst. 4 ZOK. Je tak otázkou, zda pouhé členství ve statutárním orgánu akc. spol. automaticky implikuje vztah spojenosti mezi tímto členem a touto akc. spol. či zda je naopak rozhodné, jestli má tento člen reálnou možnost činit úkony spadající do oblasti obchodního vedení. Autor se zde kloní spíše k druhé variantě výkladu, tj. takové, která reflektuje faktický stav. Člen statutárního orgánu, jemuž byla hlasovací práva pozastavena, se na vedení akc. spol. *de facto* nepodílí, a tudíž ani nesmí o podmínkách případné smlouvy uzavřené mezi jím a akc. spol. rozhodovat. Hodná zamyšlení je taky situace, kdy počet členů statutárního orgánu *poklesne* natolik, že tento orgán nebude schopen *plnit svou funkci* stran rozhodování o záležitostech obchodního vedení.<sup>181</sup> Dle autora se ani v takových případech nedá mluvit o tom, že by se zbylí členové podíleli na

---

<sup>178</sup> Viz publikace uvedená v poznámce pod čarou č. 120, s. 218.

<sup>179</sup> Viz rozsudek uvedený v poznámce pod čarou č. 170.

<sup>180</sup> Viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 7.11.2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006.

<sup>181</sup> Což nastane vždy, pokud tento počet klesne pod polovinu a na uvolněná místa nebudou kooptováni jiné osoby či nebudou do nich dosazeni předem určení náhradníci (§ 444 ZOK). Statutární orgán tak nemůže dosáhnout kvora pro usnášeníschopnost – viz § 156 odst. 1 OZ.

vedení akc. spol. ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP: v tomto přechodném stavu nemůže statutární orgán přijímat rozhodnutí týkající se obchodního vedení.

Situací, kdy nebude možné členy statutárního orgánu akc. spol. považovat za osoby s touto akc. spol. spojené, lze však nalézt více. Tak například po rozhodnutí o zrušení akc. spol. s *likvidací* vzniká povinnost povolat likvidátora,<sup>182</sup> na nějž tímto okamžikem přechází působnost statutárního orgánu.<sup>183</sup> Statutární orgán tedy přestává mít v oblasti řízení akc. spol. hlavní slovo.<sup>184</sup> Je to naopak **likvidátor**,<sup>185</sup> který se v průběhu likvidace bude *podílet na vedení* jím likvidované akc. spol. Byť je jeho působnost omezena toliko na činnosti naplňující účel likvidace,<sup>186</sup> bude i v tomto rámci nadán *významnými pravomocemi* nepochybně spadajícími do oblasti obchodního vedení (musí řídit korporaci jako celek).<sup>187</sup> Dalším příkladem může být *opatrovnictví* akc. spol. z důvodu, že její statutární orgán není schopen vykonávat své rozhodovací pravomoci.<sup>188</sup> Po dobu jeho trvání přebírá z části působnost statutárního orgánu soudem jmenovaný **opatrovník**,<sup>189</sup> s tím, že ostatní členové statutárního orgánu mají dočasně sistovanou veškerou vnitřní i vnější působnost.<sup>190</sup> Opatrovník je sice oprávněn vykonávat pouze *běžnou správu* dle § 461 odst. 1 OZ,<sup>191</sup> nicméně i do jejího rámce spadá řada úkonů náležejících do obchodního vedení. Zda lze takového opatrovníka označit za osobu podílející se na vedení akc. spol., jejíž jmění dočasně spravuje, bude však záležet i na tom, jaká práva mu soud přizná dle § 463 odst. 1 OZ či jakým způsobem jeho působnost modifikuje dle § 487 odst. 2 část věty za středníkem OZ. Obecně by ale měla být taková osoba dle přesvědčení autora považována za osobu *podílející se na vedení* jí opatrované akc. spol., a to vzhledem k jejímu vrcholovému postavení v této akc. spol. Jiná by mohla být situace, kdy je akc. spol. jmenován opatrovník z důvodu *střetu zájmů* člena statutárního orgánu a neschopnosti ostatních členů tohoto orgánu zastupovat akc. spol.<sup>192</sup> V takových

---

<sup>182</sup> § 189 odst. 1 OZ.

<sup>183</sup> Viz § 193 OZ.

<sup>184</sup> Srov. POKORNÁ, Jarmila a kol. *Zrušení a zánik obchodní korporace s likvidací*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. s. 123. ISBN 978-80-7598-815-7.

<sup>185</sup> Nebo orgán likvidátorů – viz § 190 OZ.

<sup>186</sup> Viz § 196 odst. 1 OZ.

<sup>187</sup> Viz poznámka pod čarou č. 184, s. 125 nebo též publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 252.

<sup>188</sup> Viz § 165 odst. 1 část věty za středníkem OZ.

<sup>189</sup> Viz § 487 odst. 1 OZ.

<sup>190</sup> Viz publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 519.

<sup>191</sup> Viz publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 518.

<sup>192</sup> Tj. dle § 165 odst. 2 OZ.

případech je totiž *kolizní opatrovník* oprávněn činit v akc. spol. pouze úkony, které nemůže činit člen statutárního orgánu z důvodu jeho ocitnutí se v tomto konfliktu zájmů.<sup>193</sup> V těchto případech není vyloučeno, že se na vedení akc. spol. bude podílet jak *opatrovník*, tak *člen statutárního orgánu*; každý třeba v jiné oblasti, vedení však bude i nadále z pohledu obou osob *vrcholové*. Výjimku by tvořily případy, kdy na jednu z osob případně rozhodování pouze o *bagatelních záležitostech*. Složitější může být určení osoby či osob podílejících se na vedení akc. spol. v případech, kdy je jakožto dlužník účastna *insolvenčního řízení* dle IZ. S jeho počátkem totiž bývají spojeny významné změny stran dispozic s jejím majetkem, jejichž povaha je ještě závislá na probíhající fázi řízení a na způsobu řešení úpadku akc. spol. Autor má za to, že omezení uvedená v § 111 odst. 1 IZ by neměla sama o sobě znamenat, že členové statutárního orgánu se již od okamžiku účinnosti zahájení insolvenčního řízení na vedení nepodílí. Ti totiž mohou o *běžných provozních záležitostech* rozhodovat takřka bez omezení<sup>194</sup> a jejich pravomoc ohledně obchodního vedení tak zůstává obvykle nedotčena – výjimky jsou uvedeny níže. Stále tak mají v těchto věcech rozhodující slovo. Proto by až do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku akc. spol., tj. buď do prohlášení konkursu na její majetek (dle § 244 a násl. IZ) nebo do povolení reorganizace (tj. dle § 325 a násl. IZ), měli být osobami podílejícími se vedení akc. spol. ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP stále členové statutárního orgánu, a to za předpokladu, že nenastane některá z následujících situací. První z nich se týká *předběžného opatření* a ustanovení *předběžného správce* dle § 112 a 113 IZ. Zde bude záležet, v jakém rozsahu jsou dispoziční práva akc. spol. k jejímu majetku dále limitována.<sup>195</sup> Pokud by jím došlo k omezením týkajících se i rozhodování o běžných provozních záležitostech, měl by takový zásah dle soudu autora za následek to, že by již nešlo tyto osoby označit jako osoby podílející se na vedení akc. spol. ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP. Předběžného správce přitom za osobu podílející se na vedení nebude možné považovat; ten pouze zajišťuje, aby s určitým majetkem nebylo nakládáno nebo uděluje souhlas s jeho nakládáním. Druhá se bude týkat případů, kdy některý z věřitelů akc. spol. bude *věřitelem zajištěným* ve smyslu § 2 písm. g) IZ. Ti totiž

---

<sup>193</sup> Viz rozsudek NS ze dne 17.12.2019, sp. zn. 27 Cdo 1382/2019.

<sup>194</sup> Viz § 111 odst. 2 IZ.

<sup>195</sup> Viz § 112 odst. 1 IZ.

mohou dle § 230 odst. 2 IZ udělovat *pokyny osobě s dispozičním oprávněním*<sup>196</sup> ohledně *správy* předmětu zajištění, a to již ode dne vzniku majetkové podstaty, tj. od okamžiku dle § 205 odst. 1 nebo 2 IZ.<sup>197</sup> Zde bude dle autora opět záležet na tom, jakou má zajištěný majetek *povahu*, tj. zda aktivní uplatňování těchto pokynů ze strany zajištěného věřitele může přímo (nikoli zprostředkovaně) alespoň částečně zasáhnout do autonomie rozhodování členů statutárního orgánu stran *běžného provozu obchodního závodu* či závodů akc. spol. Pokud tak budou předmětem zajištění *oběžná aktiva* akc. spol., nebude zpravidla členy statutárního orgánu akc. spol. možné považovat za osoby podílející se na jejím vedení. Pokud by však byla předmětem zajištění například pouhá *výrobní hala*, nebude to zpravidla postačovat k tomu, aby byli členové statutárního orgánu vyňati z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP. Na překážku by dle autora nemělo být ani případné zajištění celého závodu, pokud akc. spol. spravuje ještě jiný obchodní závod, který zajištěný není. **Zajištěného věřitele** pak bude možné považovat za osobu podílející se na vedení akc. spol. dle názoru autora pouze v případě, že jeho pohledávka bude zajištěna *veškerým majetkem* akc. spol., resp. *všemi jejími obchodními závody*. V jiných případech nelze říci, že by akc. spol. tento věřitel vedl: rozhodoval by sice o správě jejího vybraného majetku, nicméně rozhodování o ostatních majetkových, ale i „nemajetkových“ otázkách týkajících se jejího vedení by mu nepřislušelo. Poté, co bude insolvenčním soudem rozhodnuto o způsobu řešení úpadku akc. spol. se bude situace lišit v závislosti na tom, zda byl na její majetek prohlášen konkurs nebo byla povolena reorganizace. Je důležité, že prohlášením konkursu získává **insolvenční správce**<sup>198</sup> dle § 229 odst. 3 písm. c) IZ dispoziční oprávnění k majetkové podstatě akc. spol. Od tohoto okamžiku jsou tedy členové statutárního orgánu „mimo hru“, jelikož na vedení akc. spol. se nadále podílí jen insolvenční správce,<sup>199</sup> a to dle názoru autora i pro účely ZDP. Výjimkou pak budou opět případy, kdy zde bude zajištěný věřitel či věřitelé, kteří budou moci rozhodovat o osudu majetku tvořícího předmět zajištění.<sup>200</sup> Takové případy bude třeba hodnotit stejně jako případy, kdy se posuzuje, zda akc. spol. vede statutární orgán,

---

<sup>196</sup> § 2 písm. f) IZ; osoby, kterým toto oprávnění ve vztahu k majetkové podstatě (§ 205 a násl. IZ) náleží, jsou pak uvedeny v § 229 odst. 3 IZ.

<sup>197</sup> Viz RICHTER, Tomáš. *Insolvenční právo*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 482. ISBN 978-80-7552-444-7.

<sup>198</sup> Viz § 25 a násl. IZ.

<sup>199</sup> Viz § 246 odst. 1 IZ.

<sup>200</sup> Tj. o jeho správě (§ 230 odst. 2 IZ) a zpeněžení (§ 293 odst. 1 IZ).

zajištěný věřitel či žádný z nich, tj. kritérii popsanými na předchozích řádcích v tomto odstavci.<sup>201</sup> V případě *reorganizace* zůstává dispoziční oprávnění dlužníka s majetkem v majetkové podstatě zachováno.<sup>202</sup> Pokud tedy nebude omezeno dle § 332 odst. 1 IZ nebo zde nebude zajištěný věřitel, který by mohl prostřednictvím pokynů týkajících se správy předmětu zajištění zasahovat do provozu obchodního závodu akc. spol., budou členové statutárního orgánu osobami podílejícími se na vedení i nadále. Nutnost souhlasu věřitelského výboru s činěním zásadních rozhodnutí dle § 330 odst. 2 IZ na tom nic nemění.<sup>203</sup> Ve fázi od účinnosti reorganizačního plánu dle § 352 IZ až do jeho splnění dle § 364 odst. 3 IZ nebo jeho konverze na konkurs dle § 363 IZ pak bude záležet na tom, zda je akc. spol. dispoziční oprávnění ponecháno nebo zda bude tímto plánem omezeno tak, že bude náležet dle § 354 odst. 4 IZ insolvenčnímu správci. Případná práva zajištěných věřitelů se budou rovněž odvíjet výhradně od ujednání v reorganizačním plánu.<sup>204</sup>

Je otázkou, zda za osoby podílející se na vedení bude možné označit i některé *zaměstnance* akc. spol. nacházející se na *vysokých manažerských pozicích*. V další pasáži citovaného judikátu rozšířeného senátu NSS ze dne 7.11.2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006, soud pravil, že „*účastí na ,vedení‘ proto nutno rozumět ... v některých případech i výkon funkce člena vrcholového vedení společnosti, má-li takovýto člen podle společenské smlouvy či stanov nebo nějakého vnitřního předpisu společnosti **podstatný vliv na hospodaření společnosti** (je-li např. oprávněn jménem společnosti přijímat pro ni půjčky na částky řádově srovnatelné s jejím základním kapitálem).*“ (Pozn.: zvyrazněno autorem). Ač se zkoumání míry vlivu dotyčné osoby na celkové hospodaření akc. spol. jeví jako vhodné kritérium, není bez nedostatků. Skutečný vliv řízených činností na hospodaření akc. spol. bude zřejmý až *ex post*. Předmětná transakce mezi tímto zaměstnancem a touto akc. spol. však může být uzavřena třeba o několik měsíců dříve. To, zda bude tento zaměstnanec považován s touto akc. spol. za spojenou osobu tak bude

---

<sup>201</sup> Nelze vyloučit, že se insolvenční správce může začít podílet na vedení akc. spol. ve smyslu ZDP již dříve. To bude typické v případech, kdy soud nařídí před rozhodnutím o úpadku předběžné opatření, jehož účinky přetrvávají i po tomto rozhodnutí a na ustanoveného insolvenčního správce tak tím přejde právo nakládat s věcmi, s nimiž bylo nakládání tímto opatřením dotčeno – viz § 140 odst. 1 IZ.

<sup>202</sup> Viz § 229 odst. 3 písm. d) IZ.

<sup>203</sup> Tato omezení nijak nerozšiřují zákaz dle § 111 odst. 1 IZ – viz KOZÁK, Jan; Jaroslav BROŽ; Alexandr DADAM a kol. *Insolvenční zákon. Komentář*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentář k § 330. ISBN 978-80-7598-578-1.

<sup>204</sup> Dosavadní práva věřitelů totiž účinností reorganizačního plánu dle § 356 IZ zanikají.

závislé na budoucím vývoji. Oba subjekty jsou tak vystaveni nejistotě, poněvadž neví, zda je potřeba při uzavírání transakce dbát zvýšené opatrnosti či nikoli. Dalším problémem skýtá slovní spojení „podstatný vliv“. Míru podstatného vlivu nelze objektivně kvantifikovat a její vymezení pro konkrétní případy bude vždy nutně sklouzávat k subjektivním soudům. V tomto dílčím závěru se tedy autor za názor NSS nestaví. Přesto však nepovažuje za naprosto vyloučené, aby za splnění určitých podmínek bylo možné hovořit o zaměstnanci z titulu jeho pracovního zařazení v akc. spol. jako o osobě, která se podílí na jejím vedení ve smyslu ZDP. Na rozdíl od NSS by se však zajímal spíše o to, zda byly na zaměstnance delegovány takové pravomoci, které mu umožňují *samostatně a zcela autonomně řídit veškeré klíčové činnosti*, které pomáhají akc. spol. naplňovat předmět jejího podnikání. Činnosti podpůrného charakteru, které mají příliš volnou či zprostředkovanou vazbu na tento předmět podnikání, nemusí tento zaměstnanec nezbytně řídit – tedy např. takové činnosti, které nijak zvlášť neovlivňují provozní cyklus akc. spol. a jeho plynulý průběh. Z toho plyne, že musí jít opravdu o významnou funkci, např. **generálního ředitele**, kterému byla svěřena široká škála oprávnění k samostatnému rozhodování o záležitostech spadajících do obchodního vedení (např. utváření obchodní politiky, řízení výrobního procesu, finanční řízení akc. spol., ale i třeba investiční rozhodování, pokud akc. spol. ke své činnosti potřebuje dlouhodobý majetek<sup>205</sup> aj.). Mělo by se rovněž trvat na tom, aby tato osoba řídila v rámci svých pravomocí akc. spol. jako *celek*. Pouhého vedoucího, byť třeba významného odštěpného závodu (pobočky), zde tak zařadit nelze. Tyto podmínky by tak mohl splňovat vždy jen *jeden zaměstnanec*.<sup>206</sup> Autor by tedy nastavil kritéria poněkud přísněji než NSS.

Za osobu podílející se na vedení bude za určitých okolností potřeba označit i **prokuristu** akc. spol.<sup>207</sup> Ačkoli z titulu prokury nenáleží prokuristovi oprávnění k obchodnímu vedení,<sup>208</sup> bude v závislosti na rozsahu jemu *svěřených pravomocí* a případných *vnitřních*

---

<sup>205</sup> Není však nezbytné, aby tato osoba činila některá rozhodnutí týkající se nabývání majetku s velmi dlouhou dobou životnosti (např. nemovitých věcí).

<sup>206</sup> Je potřeba si uvědomit, že i případný generální ředitel je podřízený statutárnímu orgánu. Členové statutárního orgánu mají hlavní zákonnou odpovědnost jednat s péčí řádného hospodáře dle § 159 odst. 1 OZ. Z toho důvodu je zde aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP podstatně přísnější.

<sup>207</sup> K prokuře viz § 450 a násl. OZ.

<sup>208</sup> Viz rozsudek NS ze dne 15. 11. 2017, sp. zn. 29 Cdo 4554/2015.

*omezení* či pokynů týkajících se *provozu obchodního závodu*<sup>209</sup> z jeho strany potřeba učinit i některá rozhodnutí v oblasti obchodního vedení.<sup>210</sup> Jelikož se však jedná o osobu v jistém smyslu podřízenou statutárnímu orgánu, bude nutné existenci podílu na vedení pro účely ZDP posuzovat *stejnými měřítky*, resp. je třeba splnit stejná kritéria jako u osob, které se nacházejí na pozici vrcholového managementu (viz předchozí odstavec).

Specifický případ podílení se na vedení může nastat u **koncernových vztahů** vymezených v § 79 ZOK. Prolomení zákazu uvedeného v § 435 odst. 3 ZOK,<sup>211</sup> bude dle autora zpravidla zakládat vztah spojených osob mimo jiné mezi **členy statutárního orgánu** (pokud pravomoc udělování pokynů nedelegují na jinou osobu) **řídící osoby a jí řízenou osobou**. Výjimku by mohly tvořit případy, kdy činnosti podrobené jednotnému řízení budou ve vztahu k předmětu podnikání řízené osoby pouze *podpůrného či doplňkového charakteru*. Nemusí jít tak o řízení klíčových činností pro realizaci předmětu podnikání řízené osoby; tato přísnější podmínka je vyžadována pouze v případech, kdy je posuzovaný subjekt určitým způsobem podřízený statutárnímu orgánu (viz výše k zaměstnancům a prokuristovi). Je třeba ještě dodat, že vzhledem k tomu, že členové statutárního orgánu řízené osoby nemusí udělené pokyny bezpodmínečně následovat<sup>212</sup> a stále se podílejí na vedení samostatné právní entity jakožto vrcholoví manažeři, nebude mít taková skutečnost žádný vliv na jejich postavení coby osob podílejících se na vedení řízené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP.

Pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP lze subsumovat i případy tzv. **faktických vedoucích**, které lze charakterizovat jako osoby, které *ve skutečnosti* jednají jako statutární orgán, ač jím *de iure* nejsou,<sup>213</sup> nebo **stínových vedoucích**, což jsou osoby, které statutárnímu orgánu *udělují pokyny* týkající se obchodního vedení, jimiž se

---

<sup>209</sup> K výkladu termínu „provoz obchodního závodu“ (dříve provoz podniku) viz rozsudek NS ze dne 28.4.2010, sp. zn. 29 Cdo 2720/2009. Soud tehdy mimo jiné konstatoval, že jej nelze chápat zúženě, tj. provozem obchodního závodu se nerozumí pouze běžný (obvyklý) provoz, ale i třeba uzavírání úvěrových smluv. Na druhou stranu prokurista není oprávněn činit mimořádné dispozice s majetkem podnikatele.

<sup>210</sup> Viz PERTHEN, Ervín a Milan CHMELÍK. K postavení prokuristy obchodní společnosti podle zákona o obchodních korporacích. In: *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ Sbírka zákonů, judikatura, právo. 12.5.2016 [cit. 22.11.2020]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-postaveni-prokuristy-obchodni-spolecnosti-podle-zakona-o-obchodnich-korporacich-100988.html>.

<sup>211</sup> Viz § 81 odst. 1 ZOK.

<sup>212</sup> Nejsou zcela zproštěni povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře – viz § 81 odst. 2 ZOK.

<sup>213</sup> K pojmu viz ŠTENGLOVÁ, Ivana; Bohumil HAVEL; Filip CILEČEK a kol. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář*. 3. vydání. Praha: Beck, 2020. s. 236. ISBN 978-80-7400-799-6.



statutární orgán *fakticky řídí* (sem mohou v některých případech spadat např. ovládající osoby).<sup>214</sup>

Pro úplnost je vhodné poznamenat, že **pouze právnická osoba může být podrobena vedení**. Ač fyzická osoba může pověřit vedením svého obchodního závodu jinou osobou, nejedná se o vedení jí samotné, ale pouze věci v jejím vlastnictví.<sup>215</sup> O vedení by nemělo jít ani v případě, kdy bude tato fyzická osoba přímo vedena jinou osobou (např. profesionální sportovec svým trenérem). Jde jednak o trochu podivnou konstrukci a jednak tato osoba nebude zpravidla vedena po všech stránkách své osobnosti.<sup>216</sup>

### Podíl na kontrole

Spojené osoby jsou i takové, kdy se jedna podílí na **kontrole** jiné osoby.

Kontrolou se však nerozumí „*účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu*.“<sup>217</sup> Za takový obdobný kontrolní orgán lze přitom bezpochyby považovat i dozorčí radu.<sup>218</sup> Je otázkou, co je myšleno „*prováděním kontroly za úplatu*“. Autor toto slovní spojení vnímá ve smyslu *externě zajišťované kontroly* stran řádného výkonu činnosti statutárním orgánem či zaměstnanci akc. spol., a to např. na základě *smlouvy o kontrolní činnosti* uzavřené v duchu § 2652 a násl. OZ. Pokud by se úplatou rozumělo i třeba protiplnění v podobě mzdy či odměny za kontrolní práci zaměstnance či orgánu PO, šlo by jen stěží najít některý případ podílení se na kontrole, na který by § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP vůbec dopadalo. Z podílení se na kontrole tedy budou vyjmuty pouze případy, kdy kontrolující osoba vystupuje při kontrolní činnosti jako samostatný podnikatelský subjekt. Mzdové plnění se totiž jako úplata běžně nenazývá. Ostatně ani zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, tento pojem v tomto kontextu nikde nepoužívá.

---

<sup>214</sup> Viz poznámka pod čarou č. 213, s. 236.

<sup>215</sup> Obchodní závod či závody jsou sice taky pouhým vlastnictvím právnické osoby, nicméně jejím vedením se u podnikajících akc. spol. rozumí právě vedení jejich obchodních závodů. Vedení „holé“ právnické osoby nemá vzhledem k teorii fikce právnických osob žádný smysl.

<sup>216</sup> MF rovněž v informaci týkající se skupinové registrace k DPH uvedlo, že pod vlivem vedení mohou být dle § 5a odst. 4 ZDPH pouze právnické osoby – viz Informace MF ke skupinové registraci čj. 18/57688/2008-181 [online]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Infor\\_skupinova\\_reg.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Infor_skupinova_reg.pdf).

<sup>217</sup> Viz § 23 odst. 7 ZDP poslední věta.

<sup>218</sup> Viz § 44 odst. 2 a § 446 a násl. ZOK.

Aby se jednalo o podílení se na kontrole ve smyslu ZDP, musí být kontrolující subjekt spjat s akc. spol. *těsnějšími vazbami* a zároveň se *nesmí* jednat o takový dohled jaký vykonává *dozorčí rada* či jiné obdobné orgány. Kontrolu je tedy nutno v této souvislosti dle autora chápat ve smyslu *monitoringu a dohledu* směřujícího „*shora dolů*“, tj. vykonávaného osobami stojícími na vrcholu hierarchie organizační struktury, kteří mají pravomoc kontrolovat *řádné plnění úkolů* svých podřízených zaměstnanců, s tím, že svými zjištěními informují zpravidla statutární orgán akc. spol., který následně činí nezbytná opatření. Je však třeba poznamenat, že vzhledem k vzájemné provázanosti vedení a kontroly, budou tyto dvě činnosti většinou vykonávány totožnými osobami, a tudíž se tímto množina možných případů spojených osob nijak zvlášť nerozšiřuje.

### Důkazní prostředky

K identifikaci *statutárního orgánu* bude sloužit zejména **OR**, v němž musí být jmenovitě zapsáni všichni jeho členové včetně *dne vzniku a zániku jejich funkce*.<sup>219</sup> Potvrzujícím důkazem pak bude samotné tomu předcházející rozhodnutí příslušného orgánu zakládané do **sbírky listin** dle § 66 písm. b) ZVR. Informace o případném *pozastavení* výkonu funkce bude dohledatelná v **OR** dle § 48 odst. 1 písm. e) ZVR. Zápis je sice deklaratorní, rejstříkový soud však musí zaevidovat začátek a konec trvání tohoto stavu.<sup>220</sup> K prokázání případného nedostatečného počtu členů statutárního orgánu potřebného k přijímání rozhodnutí pak poslouží opět **OR**, který musí obsahovat informaci jak o *momentálním*, tak o *celkovém* počtu členů (blíže viz § 25 odst. 1 písm. g) ZVR). Kvorum pro *usnáseníschopnost* pak budou upravovat **stanovy** nebo dojde k subsidiární aplikaci pravidla obsaženého v § 156 odst. 1 OZ. Pro zjištění osoby *likvidátora* bude sloužit opět **OR** obsahující jeho *identifikační údaje* dle § 65 písm. b) ZVR a popřípadě také *písemnosti dokládající vznik a zánik jeho funkce* (viz § 66 písm. b) ZVR). Obdobně osoba *opatrovníka* bude zapsána v **OR**, a to dle § 65 písm. m) ZVR. Ve **sbírce listin** pak bude dle § 66 písm. d) ZVR rozhodnutí soudu o jeho *jmenování*, což bude důležité pro určení toho, kdy jeho funkce vznikla. K *zániku funkce* opatrovníka však dochází *ex lege*, tj. okamžikem naplnění účelu opatrovnictví, který se může shodovat například se dnem

---

<sup>219</sup> Viz § 25 odst. 1 písm. g) ZVR.

<sup>220</sup> Viz HAMPEL, Petr a Ivo WALDER. *Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 154. ISBN 978-80-7478-506-1.

instalace nových členů statutárního orgánu, která obnoví jeho usnášeníschopnost,<sup>221</sup> nebo se dnem, kdy pominul střet zájmů člena statutárního orgánu; v těchto případech se správce daně zpravidla neobejde bez **svědeckých výpovědí**, které tento okamžik blíže specifikují.

Stěžejní informace týkající se insolvenčního řízení vedeného s akc. spol. coby dlužníkem budou dostupné v **insolvenčním rejstříku**. V něm budou zaneseny údaje o *uneseních insolvenčního soudu*<sup>222</sup> (např. nařízení předběžného opatření – § 112 či 113 IZ, zamítnutí či odmítnutí insolvenčního návrhu – § 142 IZ, rozhodnutí o úpadku a ustanovení insolvenčního správce – § 136 IZ, prohlášení konkursu na majetek akc. spol. – § 245 IZ, zrušení konkursu – § 308 IZ, povolení reorganizace – § 329 IZ, omezení s nakládáním s majetkovou podstatou po povolení reorganizace – § 332 IZ, schválení reorganizačního plánu – § 348 IZ, konverze reorganizace na konkurs – § 363 IZ, rozhodnutí o splnění reorganizačního plánu – § 364 odst. 3 IZ), identifikační údaje *insolvenčního správce* – § 420 odst. 5 IZ, *seznam přihlášených pohledávek*,<sup>223</sup> (identifikační údaje zajištěného věřitele a předmět zajištění – § 9 odst. 2 písm. e) bod 3 a 11 vyhlášky č. 191/2017 Sb., o náležitostech podání a formulářů elektronických podání v insolvenčním řízení a o změně vyhlášky č. 311/2007 Sb., o jednacím řádu pro insolvenční řízení a kterou se provádějí některá ustanovení insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen IZVyh)), *soupis majetkové podstaty*<sup>224</sup> a spousta dalších informací. Jako důkazní prostředek může v některých případech posloužit i třeba *reorganizační plán*.<sup>225</sup>

Pracovní náplň *vedoucích zaměstnanců* může být zjistitelná například ze **smluv či dohod ze základních pracovněprávních vztahů** či jiných **vnitřních předpisů**. Dále je v této souvislosti nezbytné zjistit *organizační strukturu* akc. spol. a oprávnění jednotlivých zaměstnanců, a to prostřednictvím výsledku svědka, jímž může být např. kterýkoli zaměstnanec nebo člen statutárního orgánu, či dožádáním těchto informací od samotné akc. spol. v rámci provádění daňové kontroly.<sup>226</sup>

---

<sup>221</sup> Srov. rozsudek NS ze dne 20.4.2016, sp. zn. 29 Cdo 3899/2015.

<sup>222</sup> Viz § 421 odst. 1 písm. a) IZ.

<sup>223</sup> Viz § 189 odst. 3 IZ.

<sup>224</sup> Viz § 222 odst. 2 IZ a § 12 IZVyh.

<sup>225</sup> Uložený ve sbírce listin OR – viz § 353 odst. 3 IZ.

<sup>226</sup> Daňový subjekt je zde povinen spolupracovat, viz § 86 odst. 3 DŘ.

Případný *prokurista* se rovněž zapisuje do **OR**,<sup>227</sup> nicméně na rozdíl od statutárního orgánu v něm není uveden den vzniku a zániku jeho funkce. Samotný zápis do OR je pouze deklaratorní.<sup>228</sup> K přesnému určení dne vzniku funkce poslouží znění samotné **prokury**<sup>229</sup> nebo **dohoda**, která jejímu udělení předcházela.<sup>230</sup> K prokázání dne zániku funkce je třeba doložit např. **výpověď** prokuristy nebo **odvolání** z funkce ze strany zmocnitele.<sup>231</sup> U výpovědi je třeba počítat i s případnou výpovědní dobou, se kterou je dle § 2440 odst. 1 OZ spojena příkazní smlouva.<sup>232</sup> U odvolání nastávají pak účinky zániku funkce v okamžiku, kdy jeho projev dojde prokuristovi, a to dle pravidla zakotveného v § 570 odst. 1 OZ.<sup>233</sup> Ke zjištění rozsahu pravomocí prokuristy pro účely podřazení vztahu do kategorie spojených osob, budou důležitá např. vzájemná **smluvní ujednání** mezi prokuristou a akc. spol. nebo případná **omezení prokury** dle § 453 OZ.

Existenci *koncernu* lze pak zjistit z **internetových stránek** jeho členů, a to na základě § 79 odst. 3 ZOK, které by měly v tomto ohledu poskytovat i informaci o datu vzniku koncernu.<sup>234</sup> Samotný rozsah a intenzitu jednotného řízení by měla obsahovat **zpráva o vztazích** povinně vyhotovovaná dle § 82 ZOK, která je buďto součástí výroční zprávy nebo samostatným dokumentem uloženým do sbírky listin dle § 66 písm. l) ZVR.<sup>235</sup>

S určitými obtížemi může být spojeno dokazování toho, že se faktický či stínový vedoucí podílel na vedení i v *okamžiku* uzavření smlouvy o transakci v případech neexistence či spíše obtížné dohledatelnosti dohody, v níž si tyto osoby na určitou dobu vyměnily předmětné pravomoci. V takových případech dle autora postačí prokázat, že lze s ohledem na *všechny relevantní skutečnosti usuzovat*, že i v tento den *mohly* tyto osoby svůj vliv na vedení *provádět*, ač tak zrovna nečinily. Lze se třeba zaměřit na to, zda byly úkony spočívající ve vedení uskutečňovány krátce přede dnem uzavření smlouvy a krátce

---

<sup>227</sup> Viz § 25 odst. 1 písm. i) ZVR.

<sup>228</sup> Viz např. poznámka pod čarou č. 115, s. 104 a 106.

<sup>229</sup> Prokura je zvláštní plná moc a musí mít písemnou podobu dle § 441 odst. 2 OZ; viz poznámka pod čarou č. 71, s. 1082.

<sup>230</sup> Viz poznámka pod čarou č. 115, s. 104.

<sup>231</sup> Na vztah prokuristy a akc. spol. se použije subsidiárně § 448 OZ; viz publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 481.

<sup>232</sup> K její subsidiární aplikaci viz např. poznámka pod čarou č. 71, s. 1072.

<sup>233</sup> Viz publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 480.

<sup>234</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 632.

<sup>235</sup> § 84 odst. 2 ZOK.

po něm, s tím, že se během tohoto mezidobí nezměnily okolnosti takovým způsobem, že by faktický vliv nemohl být v den uzavření smlouvy takto uplatňován.

## **Shrnutí**

Judikatura se kloní k poměrně širokému chápání termínu vedení. Jeho podstata však bezpochyby spočívá v rozhodování o provozu obchodního závodu, popřípadě jeho části, pokud je vykonáváno osobami stojícími na samém vrcholu managementu akc. spol. Mělo by se vždy jednat o vrcholové vedení, které je v podmínkách akc. spol. vykonáváno představenstvem nebo správní radou. V případě, že je statutárním orgánem PO, bude osobou podílející se na vedení akc. spol. mimo tuto PO i jí pověřený zástupce. Za určitých specifických okolností však členové statutárního orgánu osobami podílejícími se na vedení akc. spol. být nemohou. Půjde o případy, kdy má některý z členů dočasně znemožněn výkon jeho funkce (typicky pozastavení výkonu funkce nebo pokles členů statutárního orgánu pod minimum potřebné pro přijímání rozhodnutí) nebo o případy, kdy jejich působnost přechází na jiné osoby – typicky likvidátor, v některých případech opatrovník či insolvenční správce po prohlášení konkursu na majetek akc. spol. V těchto případech budou osobami podílejícími se na vedení akc. spol. právě tyto vyjmenované osoby. Kromě top managementu však může mezi tyto typy osob patřit i např. generální ředitel akc. spol., a to za podmínky, že je na něj delegována pravomoc řídit činnosti, které jsou klíčové pro naplňování předmětu podnikání akc. spol. Stejná podmínka platí i u případného prokuristy, a to z důvodu, že je statutárnímu orgánu rovněž svým způsobem podřízen. V případě, že bude akc. spol. členem koncernu v postavení osoby řízené, bude možné zpravidla považovat za osobu podílející se na vedení této akc. spol. i členy statutárního orgánu řídicí osoby. Záleží na tom, jaké činnosti řízené osoby jsou podrobeny jednotnému řízení a zda se jedná pouze o podpůrné nebo doplňkové činnosti či nikoli. Nelze přitom opomíjet ani případy faktických vedoucích; tj. osob, které v žádném právním vztahu s akc. spol. nejsou, přesto se však na jejím vrcholovém vedení podílí. Jako důkazy bude možné použít zejména výpisy z OR, sbírku listin OR, pracovní smlouvy a svědecké výpovědi.

## 2.5.2 Osoby blízké

Dalším typem spojených osob jsou osoby **blízké**. Pro jistotu poplatníků a jednotný postup správců daně uvádí pokyn D-22, že se jimi rozumí osoby blízké vymezené v § 22 OZ.

### Příbuzní v řadě přímé

Příbuzenství může dle § 771 OZ vzniknout **pokrevně** nebo **osvojením**. Dle § 772 odst. 1 OZ jsou pak osoby „*příbuzné v linii přímé, pochází-li jedna od druhé.*“ Určení stupňů příbuzenství lze pak nalézt v § 773 OZ. Z toho vyplývá, že spojenými osobami budou vždy **předci** se svými **potomky**, bez ohledu na počet zrození, které je odděluje. Pokrevní příbuzenství však nelze vykládat *stricto sensu*, jak sama připouští důvodová zpráva.<sup>236</sup> Rozhodné je proto **rodičovství právní**, nikoli biologické. Rodičem může být proto i muž, kterému svědčí *právní domněnka otcovství*,<sup>237</sup> jejichž zákonné pořadí uplatňování normuje § 776 a násl. OZ, i když genetickým rodičem ve skutečnosti není.<sup>238</sup> *Matkou* dítěte pak bude dle § 775 OZ vždy, pokud nedojde k následnému osvojení (viz dále), žena, která jej porodila.

U *osvojení* pak platí, že právní mocí usnesení o osvojení nezletilého<sup>239</sup> *zanikají* příbuzenské vztahy osvojence s původní rodinou<sup>240</sup> a zároveň se *konstituují* rodinné vazby osvojence s osvojitelem/osvojiteli a jeho/jejich rodinou/rodinami.<sup>241</sup>, <sup>242</sup> Totéž platí i pro osvojencovo před samotným osvojením narozené dítě,<sup>243</sup> tak i logicky pro potomky osvojence, kteří se narodili po osvojení nezletilého platí, že se v okamžiku jejich narození stávají příbuznými vůči nové rodině osvojence a nikoli vůči jeho původní

---

<sup>236</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a to k § 771 až 773 [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=362&CT1=0>.

<sup>237</sup> Jedná se o vyvratitelné domněnky, jelikož příslušné věty zákonných ustanovení jsou uvozeny výrazem „*má se za to*“ – viz poznámka pod čarou č. 236, s. 576.

<sup>238</sup> K tomu např. MELZER, Filip; Petr TĚGL a kol. *Občanský zákoník – velký komentář*. Svazek I. § 1 – 117. Praha: Leges, 2013. s. 300. ISBN 978-80-87576-73-1.

<sup>239</sup> Řízení o osvojení se řídí zákonem č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZŘS).

<sup>240</sup> § 833 odst. 1 OZ a publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 855. Ovšem s výjimkou uvedenou § 833 odst. 2 OZ.

<sup>241</sup> K tomu též např. publikace v poznámce pod čarou č. 120, s. 854.

<sup>242</sup> Stejně pravidlo bude platit i při případném opětovném osvojení, a to v případech dle § 843 písm. b) a c) a 845 OZ, tj. právní mocí rozhodnutí o readopci zanikají příbuzenské vztahy s původní rodinou osvojence (opět s výjimkou uvedenou v § 833 odst. 2 OZ) a vznikají příbuzenské vztahy osvojence s osvojitelem (a jeho rodinou) nastoupivšího na místo předchozího osvojitele.

<sup>243</sup> § 834 OZ.

rodině.<sup>244</sup> V této souvislosti pak budou platit stejná pravidla v případě osvojení zletilého, které *je obdobou* osvojení nezletilého.<sup>245</sup> U osvojení zletilého, které *není obdobou* osvojení nezletilého pak dle § 849 OZ vzniká nový příbuzenský poměr *pouze* mezi osvojencem (případně jeho potomky za podmínek v § 852 OZ) a osvojitelem, s tím, že se původní rodinné vztahy *zachovávají* a pokrevní rodiče osvojence jsou s osvojitelem vůči osvojenci *v paralelním postavení*.<sup>246</sup> Případné *zrušení* osvojení rozhodnutím soudu má pak dle § 841 odst. 1 OZ za následek *obnovení* původních příbuzenských vztahů. Ač k tomu zákon mlčí, měla by se tato změna dle autora týkat také případných již v okamžiku právní moci o zrušení osvojení narozených potomků osvojence.

### **Sourozenec, manžel, partner**

**Sourozenci** jsou osobami blízkými bez ohledu na to, zda jsou *plnorodí* (mají společné oba rodiče) nebo *polorodí* (mají jen jednoho společného rodiče).<sup>247</sup> Sourozenecký vztah není však založen tzv. *sociálním příbuzenstvím*, jakožto soužitím osob bez společných předků z důvodu partnerského vztahu jejich rodičů.<sup>248</sup>

Vznik **manželství** je vázán na okamžik *souhlasného projevu vůle* obou snoubenců k jeho uzavření dle pravidla v § 656 a 659 OZ; k zániku pak dochází nejčastěji *rozvodem* dle § 755 a násl. OZ, a to právní mocí rozsudku o rozvodu manželství.

Podobně je tomu také u **registrovaného partnerství** uzavřeného dle zákona č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství, ve znění pozdějších předpisů (ZReP). Jeho vznik nastává *souhlasným prohlášením* obou osob dle § 2 odst. 1 ZReP, k zániku pak dochází nejčastěji okamžikem *právní moci rozhodnutí soudu o jeho zrušení* dle § 14 písm. b) ZReP.

### **Poměr rodinný nebo obdobný**

Za blízké osoby jsou považovány i takové, které mají mezi sebou **rodinný** či **obdobný poměr**; to však za předpokladu přítomnosti určitého **citového vztahu** mezi nimi (viz

---

<sup>244</sup> MELZER, Filip; Petr TÉGL a kol. *Občanský zákoník – velký komentář*. Svazek IV. § 655–975. Praha: Leges, 2016. s. 1242. ISBN 978-80-7502-004-8.

<sup>245</sup> Upraveno v § 847 OZ. Určitá výjimka může nastat u potomků osvojence dle § 852 OZ.

<sup>246</sup> Viz poznámka pod čarou č. 244, s. 1297.

<sup>247</sup> Viz např. poznámka pod čarou č. 238, s. 301.

<sup>248</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 301.

dále). OZ nestanoví, jak široce je třeba *rodinu* v tomto ustanovení chápat, nicméně vzhledem k první větě § 22 odst. 1 OZ, jež vymezuje nejbližší rodinu, lze dovodit její chápání v širším slova smyslu.<sup>249</sup> Frinta zde zařazuje osoby příbuzné ve třetím a vyšším stupni vedlejší linie příbuzenství (§ 772 odst. 2 OZ) vypočtený dle § 773 OZ.<sup>250</sup> Lze bezesporu souhlasit, že zde patří např. vztahy strýc/synovec nebo bratranec/sestřenice.<sup>251</sup> Nicméně u *vzdálenějších příbuzných* již bude potřeba postupovat více obezřetně, aby nedocházelo k zjevně nepřijatelným závěrům.<sup>252</sup> Asi by nebylo příliš vhodné určovat pevnou hranici maximálního stupně příbuzenství, po jejímž překročení by se již nejednalo o osoby v poměru rodinném. Melzer uvádí, že „osoby blízké“ jsou tzv. *typový pojem*, což v tomto kontextu znamená, že o čím *vzdálenější příbuzné* půjde,<sup>253</sup> tím více *intenzivní* musí být *citový vztah* mezi těmito osobami, aby se jednalo o osoby blízké, a *vice versa*.<sup>254</sup> Obdobný názor vyjádřil též Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 9.7.2018, sp. zn. II. ÚS 955/18.

O poměru **obdobném poměru rodinnému** lze hovořit, pokud tento vztah vykazuje znaky typické pro rodinu.<sup>255</sup> O tom se dá uvažovat zejména v případech *vzájemného soužití* dvou či více osob (např. nesezdané páry) nebo v případě existence *jiného obdobného právního poměru* dle OZ, který není vztahem rodinným;<sup>256</sup> v této souvislosti může být tímto jiným poměrem relevantní například vztah opatrovníka a opatrovance dle § 457 a násl. OZ nebo **švagrovství**.<sup>257</sup> Ačkoli § 22 OZ pokládá při jazykovém výkladu švagrovství vymezené v § 774 OZ<sup>258</sup> za vztah osob blízkých ve všech případech, kdy se neprokáže opak, nelze dle Melzera zákon takto vykládat, jelikož úmyslem zákonodárce zřejmě nebylo postavit švagrovství na vyšší úroveň než vzdálené příbuzenství. Z toho

---

<sup>249</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 302.

<sup>250</sup> Viz poznámka pod čarou č. 71, s. 120.

<sup>251</sup> Což opakovaně konstatuje i judikatura, viz např. rozsudek NS ze dne 21.4.2015, sp. zn. 21 Cdo 4987/2014.

<sup>252</sup> Snad u každé dvojice osob se dá najít nějaký společný předek.

<sup>253</sup> O příbuzenské vzdálenosti bude přitom rozhodovat stupeň příbuzenství ve vedlejší linii.

<sup>254</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 304.

<sup>255</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 302.

<sup>256</sup> ELIÁŠ, Karel a kol. *Občanský zákoník – velký akademický komentář*. 1. svazek. § 1–487. Praha: Linde, 2008. s. 463. ISBN 978-80-7201-687-7.

<sup>257</sup> Dle literatury lze za poměr obdobný poměru rodinnému považovat i např. vztah osob žijících ve vzájemném soužití s jejich příbuznými (rodiče či sourozenci druhá apod.); viz např. poznámka pod čarou č. 256, s. 463.

<sup>258</sup> OZ pojímá švagrovství jako vztah manžela a všech příbuzných druhého manžela.



důvodu je nutné dané ustanovení interpretovat ve smyslu: „*má se za to, že v poměru obdobném poměru rodinném jsou osoby sešvagřené*“.<sup>259</sup>

Jak již bylo zmíněno, aby bylo možné dva subjekty považovat za osoby blízké, a tím pádem spojené, musí být případná příbuzenská (či jemu obdobná) vzdálenost osob vyvážena dostatečně silným *citovým poutem*, díky němuž „*by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní*“.<sup>260</sup> Ověření tohoto pouta však nelze provést pouhým dotázáním se dotýčných osob. Musí zde být spolehlivě prokázáno, že újma jedné osoby by *důvodně* (na základě objektivních skutečností) byla pociťována druhou osobou jako újma vlastní.<sup>261</sup> Určitými indiciemi tento vztah potvrzující či vyvracející mohou být např. „*okolnosti, jaký vzájemný styk mají osoby, o něž jde, zda žijí ve společné domácnosti (byť to samo o sobě není určující), jaké jsou v takové domácnosti poměry, projevují-li tyto osoby o sebe zájem a jaký, pomáhají-li se vzájemně v závažných případech, nouzi, nemoci či stáří apod.*“<sup>262</sup> (Pozn.: zvýrazněno autorem). Dokladem toho, že osobami blízkými mohou být i osoby, které nemají žádné příbuzenské vazby, je již citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 9.7.2018, sp. zn. II. ÚS 955/18., který připustil, že osobami blízkými mohou být i **přátelé**, kteří mezi sebou mají velice pevný vztah, podepřený např. *dlouhodobou známostí, společně tráveným časem* na dovolených a oslavách, *hromadou zážitků* a častým *vzájemným stýkáním*. I intenzita citového vztahu by měla být určitým způsobem kvantifikována. Ač to bude v mnoha případech velmi obtížné, mělo by se porovnat, jak silně by první osoba pociťovala újmu druhé osoby jako vlastní s tím, jak silně by byla tato stejná újma pociťována, pokud by se přihodila této první osobě. Tato míra by totiž následně měla být zkonfrontována se stupněm příbuzenství těchto osob nebo s tím (pokud nepůjde o příbuzné), v kolika znacích se vztah těchto osob podobá vztahu rodinnému. O osoby blízké pak půjde leda v případech, kdy *kvalita personálních vazeb* dosáhne co do v běžné řeči chápané *blízkosti* významně vyšší úrovně než u osob, které žádný osobní vztah nepojí.

---

<sup>259</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 302.

<sup>260</sup> § 22 odst. 1 OZ.

<sup>261</sup> Viz poznámka pod čarou č. 71, s. 121 nebo poznámka pod čarou č. 238, s. 304. To by přitom mělo platit u všech možných typů újem, které se mohou druhé osobě přihodit. Musí jít tedy o vztah založený na osobní bázi. Tuto podmínku by tak neměl splňovat pouhý vztah osob spolupracujících ve stejném byznysu, u nichž by se pociťování újmy jako vlastní dotýkalo pouze typů újem, které by tuto spolupráci určitým způsobem do budoucna zkomplikovaly.

<sup>262</sup> Viz rozsudek NS ze dne 30.3.2010, sp. zn. 22 Cdo 2789/2008.

K otázce **oboustrannosti** citového vztahu zaujímá autor na rozdíl od judikatury<sup>263</sup> stanovisko právní doktríny, a to takové, že oboustrannost *není nutnou podmínkou* k naplnění hypotézy ke statusu osob blízkých.<sup>264</sup> Taková podmínka totiž ze znění ustanovení nevyplývá a co se týče teleologického výkladu, lze si představit situace, kdy by bylo v rovině občanskoprávní vhodnější oboustrannost vyžadovat a kdy by to naopak bylo nežádoucí.<sup>265</sup> Taková argumentace tedy více svědčí závěru, že oboustrannost není nutná.<sup>266</sup> Na druhou stranu má autor za to, že ne/vzájemné citové pouto bude jedním z rozhodných faktorů pro posouzení ne/existence osob blízkých.

Zajímává může být úvaha nad tím, zda lze za určitých okolností mezi osoby blízké zařadit i **osoby právnické**. Judikatura civilních soudů měla v této věci do rekonstrukce soukromého práva poměrně jasno. Jako první tento problém řešil NS v rozsudku ze dne 1.8.2002, sp. zn. 21 Cdo 2192/2001, v němž judikoval: „*je nepochybné, že mezi právnickou osobou a fyzickými osobami vznikají vztahy, a to nejen vztahy právní, a že újmu, kterou utrpěla právnická osoba, mohou určité (některé) fyzické osoby důvodně pocítovat jako újmu vlastní ... Za analogického užití ustanovení § 116 obč. zák.*<sup>267</sup> *proto dovolací soud dovodil, že za osobu blízkou právnické osobě je třeba považovat také fyzickou osobu, která je společníkem, členem nebo zaměstnancem právnické osoby nebo která má k právnické osobě jiný obdobný vztah, a současně, kdyby důvodně pocítovala újmu, kterou utrpěla právnická osoba, jako újmu vlastní.*“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Názor, že vztah osob blízkých může být založen i mezi právnickou a fyzickou osobou později aprobovaly např. rozsudky NS ze dne 27.1.2010, sp. zn. 29 Cdo 4822/2008 nebo ze dne 28.7.2014, sp. zn. 29 Cdo 3301/2012, ale i řada dalších. Na poli daňového práva se rovněž vyskytl judikát, který připouštěl, že i právnická osoba může být za určitých podmínek osobou blízkou osobě fyzické.<sup>268</sup>

---

<sup>263</sup> Viz např. rozsudek NS ze dne 21.4.2015, sp. zn. 21 Cdo 4987/2014, implicitně též rozsudek NS ze dne 20.3.2013, sp. zn. 21 Cdo 2346/2011.

<sup>264</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 304.

<sup>265</sup> Podrobněji s příklady viz poznámka pod čarou č. 238, s. 304.

<sup>266</sup> Dozajista i pro účely převodních cen je takový výklad spravedlivější.

<sup>267</sup> Jednalo se o zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník; první věta § 116 měla v té době totožný významový obsah jako současná první věta § 22 odst. 1 OZ.

<sup>268</sup> Viz rozsudek NSS ze dne 19.12.2018, sp. zn. 5 Afs 214/2016. V dané věci šlo o dva společníky, kteří byli současně jednateli a zaměstnanci této PO.

K výše uvedeným judikátům je však nezbytné poznamenat, že se všechny týkaly období před rokem 2014, kdy nabyl účinnosti OZ. Do něj byl nově přidán § 22 odst. 2. Ten normuje, že se jistá omezení, mající za cíl ochránit třetí osoby, platící pro osoby blízké, shodně použijí i pro vztahy, v nichž figurují právnické osoby. Z důvodové zprávy k OZ lze vyčíst, že se důsledky porušení omezení, jinak týkajících se osob blízkých, použijí i na osoby vymezené v § 22 odst. 2 OZ jen pro účely ochrany práv třetích osob.<sup>269</sup> Úmyslem zákonodárce zde zřejmě bylo *zamezení judikatorní výkladové extenzi* osob blízkých.<sup>270</sup> Pokud bylo účelem § 22 odst. 2 OZ skutečně vyřešit tento problém, je na místě interpretovat § 22 odst. 1 OZ na základě § 2 odst. 2 OZ. I kdyby však účelem přijetí odst. 2 bylo třeba pouhé postavení najisto, že např. *odpůrčí žaloby* lze uplatnit vždy proti právním jednáním mezi PO a FO (či jinou PO), avšak proti jiným právním jednáním (např. mezi řadovými zaměstnanci a PO jakožto zaměstnavatelem) je nutné prokázat ještě subjektivní prvek, nelze i tak dle autora považovat PO nikdy za osobu blízkou FO. Je totiž potřeba reflektovat, že § 22 odst. 1 OZ podmiňuje status osob blízkých existencí poměru **obdobného poměru rodinném**. Obdobu je třeba chápat jako shodu v *podstatných rysech*.<sup>271</sup> Mezi ně dozajista patří osobní prvek, projevující se ve sdílení zážitků, trávení volného času, vzájemné pomoci atd. Těmto charakteristikám vyznačujících se alespoň určitou vzájemností, se vztah PO a FO příliš oddaluje.<sup>272</sup> To nemůže vykompenzovat ani případný silný citový vztah FO k této PO, jelikož i kdyby byla pro danou FO daná společnost alfou a omegou jeho života, nikdy nepůjde o vztah obdobný poměru rodinnému, na jehož existenci je dle názoru autora nutné alespoň v jeho nejzákladnějších typických znacích trvat. Navíc plnohodnotnému citovému vztahu poněkud ubírá absence jeho vzájemnosti, jež je taky jedním z faktorů, který by se měl vzít v tomto sporném případě v potaz. Nadto lze ještě zmínit pohled GŘŘ, které rovněž poměrně nedávno

---

<sup>269</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník k § 15 až 22.

<sup>270</sup> Viz poznámka pod čarou č. 71, s. 125.

<sup>271</sup> Srov. například rovněž nesouhlasné stanovisko v publikaci v poznámce pod čarou č. 238, s. 303.

<sup>272</sup> Srov. taktéž kritický pohled v článku: MARÁDEK, David. Několik poznámek k problematice právnické osoby jako osoby blízké. *Právník. Teoretický časopis pro otázky státu a práva* [online]. 2017, roč. 156, č. 1, s. 69–74 [cit. 27.11.2020]. ISSN 0231-6625. Dostupné z: [https://www.ilaw.cas.cz/upload/web/files/pravnik/issues/2017/1/4b.GLOS\\_Y\\_Maradek\\_1\\_2017.pdf](https://www.ilaw.cas.cz/upload/web/files/pravnik/issues/2017/1/4b.GLOS_Y_Maradek_1_2017.pdf).

v jednom příspěvku zaujalo stanovisko, že osobami blízkými mohou být *pouze fyzické osoby*.<sup>273</sup>

Poslední skutková podstata, která zakládá status osob blízkých, stojí na vyvratitelné domněnce, že osoby blízké jsou i osoby, které **spolu trvale žijí**.<sup>274</sup> Domněnka však může být vyvrácena důkazem, že ani jedna osoba by důvodně nepocítovala jako vlastní újmu, kterou utrpěla druhá osoba, tj. bylo by třeba prokázat absenci citové vazby.<sup>275</sup> Trvalé soužití však nelze interpretovat jako žití ve společné domácnosti; podmínkou je však „*vytváření společného trvalého společenství*.“<sup>276</sup> Nemusí jít přitom nutně pouze o dvě osoby (např. druha a družku), ale potenciálně i o více osob, které mají *úmysl spolu trvale* (nikoli tedy pouze na přechodnou dobu) *žít*.<sup>277</sup> Počátek okamžiku trvalého soužití bude opět potřeba posuzovat na základě objektivních skutečností, a to např. frekvence vzájemných setkání, délka trvání vztahu, zda si spolu plánují budoucnost (např. v podobě bydlení), zda se jeden druhému svěřuje a další.<sup>278</sup>

### Důkazní prostředky

Správce daně má dle § 57 odst. 1 písm. a) DŘ oprávnění zažádat si potřebné informace o fyzických osobách z **informačního systému spravovaném Ministerstvem vnitra** (dále jen MV) na základě zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoEO).<sup>279</sup> Tento informační systém totiž mimo základní identifikační údaje všech občanů ČR,<sup>280</sup> obsahuje i údaje o jejich rodičích (i pokud jsou osvojiteli), manželském protějšku (partneru), dětech, a to včetně případných statusových změn.<sup>281</sup> Vyjmenované údaje jsou přitom dostačujícím podkladem pro vyslovení závěru o existenci rodinného poměru mezi dotýcnými osobami. Tyto informace je pak povinováno dle § 8 odst. 10 písm. e) ZoEO poskytnout MV.

---

<sup>273</sup> Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21.3.2018. In: *financnisprava.cz* [online]. Finanční správa. 2018 [cit. 26.11.2020]. s. 7. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV-KDP\\_201803.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV-KDP_201803.pdf).

<sup>274</sup> § 22 odst. 1 *in fine* OZ.

<sup>275</sup> Viz poznámka pod čarou č. 238, s. 303.

<sup>276</sup> Viz poznámka pod čarou č. 71, s. 122.

<sup>277</sup> Viz poznámka pod čarou č. 71, s. 122.

<sup>278</sup> Srov. též aspekty vyjmenované v publikaci uvedené v poznámce pod čarou č. 71, s. 123.

<sup>279</sup> Viz § 3 odst. 1 ve spojení s § 2 písm. a) ZoEO.

<sup>280</sup> § 3 odst. 3 písm. a) až g) ZoEO.

<sup>281</sup> § 3 odst. 3 písm. k) až p) ZoEO.

K prokázání vztahu obdobného vztahu rodinnému pak poslouží zejména **tvrzení samotného poplatníka, svědecké výpovědi** druhé strany, rodinných příslušníků, přátel či osob, které se subjekty přicházejí často do styku (tj. osob, které mají o daném vztahu širší povědomí nebo disponují jinými cennými a spolehlivými informacemi).

## **Shrnutí**

Osoby blízké vymezuje OZ. Může jít o členy rodiny v užším slova smyslu, do níž patří příbuzní v přímé linii, sourozenci, manželé a partneři. Rovněž zde však mohou spadat i jiné osoby (např. vzdálení příbuzní nebo blízcí přátelé), pokud bude mezi nimi objektivně prokázána existence citového vztahu určité kvality. Za osobu blízkou fyzické osobě však dle autora nelze nikdy považovat právnickou osobu, přestože judikatura doposud tvrdila opak. K prokázání existence osob blízkých v okruhu rodinném budou přitom sloužit údaje z evidence obyvatel spravované MV. K prokázání jiných vztahů pak bude třeba využít především informací získaných od třetích osob (příbuzných, známých atd.), které osvětlí povahu posuzovaného vztahu, z čehož bude možné dovodit intenzitu citové náklonnosti.

### **2.5.3 Shodné či blízké osoby podílející se na vedení či kontrole jiných osob**

Tento typ spojených osob seskupuje předchozí dva. To například znamená, že pokud člen statutárního orgánu jedné PO bude manželem členky statutárního orgánu jiné PO, budou tyto dvě PO spojenými osobami. Ačkoli ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 nedopadá na vztah mezi PO a osobou blízkou osobě podílející se na vedení této PO, lze tuto mezeru vyplnit argumentací a *maiori ad minus* užitou Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 30.11.2017, sp. zn. 45 Af 8/2015. Tato argumentace v této souvislosti dle citovaného rozsudku spočívá v použití analogie založené na úvaze, že pokud se za spojené osoby považují dvě PO, které mají ve vedení osoby blízké, tím spíše bude vztah spojených osob přítomen mezi PO a osobou blízkou členovi představenstva této PO, v němž odpadá jedna ze zprostředkovaných vazeb.

Co zůstává poněkud diskutabilním, je relevance § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP věta druhá, jež zní: „za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob“, pokud § 23 odst. 7 ZDP poslední věta říká, že „účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se

*nepovažuje za podílení se na kontrole.*“ Ve vztahu k akc. spol. nemůže být nejmenšího sporu, že dozorčí rada, jejíž působnost a oprávnění upravuje obecně § 446 a 447 ZOK, je oním obdobným kontrolním orgánem.<sup>282</sup> Vyjde-li se z presumpce *racionálního zákonodárce*, který netvoří nadbytečné právní normy,<sup>283</sup> je třeba vyvodit, že ZDP předpokládá, že i člen dozorčí rady může být osobou, která se podílí na vedení akc. spol. To koneckonců deklaroval i již víckrát citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 7.11.2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006. Souhlasné stanovisko s názorem rozšířeného senátu zaujal později i Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 5.6.2013, sp. zn. 11 Af 23/2010, jež byl potvrzen (kasační stížnost proti němu byla zamítnuta) rozsudkem NSS ze dne 22.8.2013, sp. zn. 1 Afs 67/2013. Daný případ byl zajímavý a autor si dovoluje s oběma rozhodnutími nesouhlasit. Ve věci byl veden spor o to, zda lze za spojené osoby považovat i dvě PO, kdy je shodná osoba v jedné z nich členem statutárního orgánu a v druhé členem dozorčí rady. Tehdy oba soudy vyslovily závěr, že i takové PO jsou spojenými osobami. Městský soud např. k osobě vykonávající tyto funkce judikoval, že zde byla možnost z pozice člena dozorčí rady „*ovlivňovat činnost statutárního orgánu banky a potažmo tak i podmínky půjčky*“ nebo „*získat v rámci kontrolní činnosti značné poznatky o hospodaření banky, které pak mohl uplatnit ve vedení společnosti Lajes s.r.o., jejímž byl jednatelem.*“ NSS pak argumentoval podobně. Soudy přitom vycházely ze závěrů rozšířeného senátu NSS ze dne 7.11.2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006, který postavil členy statutárních a kontrolních orgánů v této souvislosti v podstatě naroveň.

Se závěry judikátů autor souzní potud, že je zde skutečně určitá potencialita a riziko, že sjednané ceny mezi těmito osobami mohou sledovat spekulativní snižování daňových základů. Nicméně tato skutečnost nestačí k tomu, aby byly tyto osoby klasifikovány jako spojené bez podpory v zákoně. Je třeba si totiž ujasnit jaká působnost náleží dozorčí radě v akc. spol.<sup>284</sup> Předně, dozorčí radě vůbec nepřísluší zasahovat do oblasti obchodního vedení.<sup>285</sup> Jedná se sice o zákonný orgán s širokými pravomocemi, jeho úkolem je však především kontrola či dohled nad činností statutárního orgánu, potažmo celé akc. spol.

---

<sup>282</sup> Viz též § 44 odst. 2 ZOK.

<sup>283</sup> Viz např. nález ÚS ze dne 27.3.2007, sp. zn. I. ÚS 648/06.

<sup>284</sup> Znění § 23 odst. 7 ZDP bylo v roce 2007 (za toto zdaňovací období byla doměřena daň) v tomto kontextu stejné a stejně tak úprava dozorčí rady v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, byla až na rozdílnosti, které jsou v tomto ohledu irelevantní, srovnatelná se současnou úpravou.

<sup>285</sup> Viz § 435 odst. 3 ZOK; k tomu též např. poznámka pod čarou č. 135, s. 2100.

v rovině zákonnosti a účelnosti; viz § 446 odst. 1 ZOK.<sup>286</sup> Autor zdůrazňuje, že se jedná o působnost zákonnou, kterou ZDP jakožto kontrolní činnost zcela ze skutkové podstaty spojených osob vylučuje. ZOK přitom nedává příliš prostoru k tomu, aby dozorčí radě náležela jakákoli podoba vedení akc. spol. jako celku, a to i přesto, že její působnost mohou stanovy rozšířit. Takové případné ujednání *nesmí* totiž *omezit* zákonnou působnost představenstva a valné hromady.<sup>287</sup> Autor nepopírá, že za osoby podílející se na vedení i pro účely ZDP (viz výše) je možno považovat i jiné osoby než členy statutárních orgánů, nicméně dozorčí rada takovou úlohu již ze své podstaty může mít za současné právní úpravy akc. spol. jen velice těžko. Autor tedy sice respektuje soudcovskou interpretaci termínu „vedení“, má však za to, že rozšířený senát pod jeho vykonatele nesprávně zahrnul i členy dozorčí rady, což později převzal a aplikoval na konkrétní případ i krajský soud a potvrdil NSS. Soudy tedy dle mínění autora použily analogii v neprospěch daňového subjektu tím, že rozšířily taxativní výčet spojených osob, což je v daňovém právu v zásadě nepřipustné.<sup>288</sup>

#### 2.5.4 Osoby ovládající a ovládané

**Ovládání** je jednou z forem *podnikatelských seskupení*, o nichž pojednává Díl 9 ZOK. § 74 odst. 1 ZOK pak uvádí, že „**ovládající** osobou je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat **rozhodující vliv**.“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Druhá věta citovaného odstavce pak doplňuje, že „**ovládanou** osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou.“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Rozhodující vliv se dá chápat jako „*nejintenzivnější vliv, schopný prosadit se nad všemi ostatními případnými vlivy a ovlivnit chování obchodní korporace.*“<sup>289, 290</sup> Pro tento vliv (resp. pro možnost jeho uplatnění) je charakteristická jistá **dlouhodobost**<sup>291</sup> a **opakovatelnost**,<sup>292</sup> s tím, že může být vykonáván i **nepřímo**, tj. např. pokud *dceřiná společnost*

---

<sup>286</sup> Viz poznámka pod čarou č. 135, s. 2089 a 2099.

<sup>287</sup> Viz poznámka pod čarou č. 115, s. 684.

<sup>288</sup> K zásadám daňového práva viz rozsudek NSS ze dne 14.7.2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005.

<sup>289</sup> ČERNÁ, Stanislava; Ivana ŠTENGLOVÁ; Irena PELIKÁNOVÁ a kol. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 210. ISBN 978-80-7478-735-5.

<sup>290</sup> Podobně a jinými slovy jej vyjadřují též ČECH, Petr a Petr ŠUK. *Právo obchodních společností v praxi a pro praxi (nejen soudní)*. Praha: Polygon, 2016. s. 192. ISBN 978-80-7273-177-0.

<sup>291</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 607.

<sup>292</sup> ŠTENGLOVÁ, Ivana; Bohumil HAVEL, Filip CILEČEK a kol. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář*. 2. vydání. Praha: Beck, 2017. s. 214. ISBN 978-80-7400-540-4.

(§ 74 odst. 2 ZOK) ovládá další korporaci, je ovládanou osobou i tato *vnukovská společnost* (srov. obdobný princip u nepřímo kapitálově spojených osob).

### Ovládající osoby

Ovládající osobou bude často akcionář mající většinou hlasovacích práv plynoucí mu z jeho podílové účasti, tzv. **většinový společník** vymezený v § 73 ZOK odst. 1 ZOK. Rozhodně však nemusí vždy platit, že akc. spol. s většinovým společníkem bude vždy ovládat právě tento společník; tak tomu nebude v případě, že některé osobě bude svědčit některá z domněnek uvedených v § 75 ZOK, kterou se nepodaří vyvrátit.<sup>293</sup> Pro zjištění většinového podílu však bude potřeba při výpočtu vyloučit *vlastní podíly* akc. spol. a podíly ve *vlastnictví jí ovládané korporace*.<sup>294</sup> Za podíly *bez trvalého hlasovacího práva*<sup>295</sup> právní doktrína nepovažuje takové podíly, u nichž je odnětí hlasovacího práva vztaženo pouze na rozhodování o určitých záležitostech.<sup>296</sup> Dle autora by však akcie, s nimiž není spojeno hlasovací právo, a které může být vykonáváno pouze v případech vyjmenovaných v § 417 a 448b odst. 6 ZOK,<sup>297</sup> neměly do výpočtu vstupovat. Pokud by se u těchto podílů kalkulovalo s počtem hlasů, které jim náleží právě třeba pro případy uvedené v § 417 ZOK, vycházely by jednak velice zkreslené, ale taky značně zavádějící výsledky. Takto vypočtený podíl by totiž vzhledem k oddělenému hlasování dle druhů podílů nedával úplnou informaci stran toho, jakou má pro tyto případy daná osoba hlasovací sílu. Kromě výše uvedených zákonem stanovených odchylek budou dle mínění autora pro zjišťování většinového podílu platit stejná pravidla jako pro zjišťování přímého podílu na hlasovacích právech (viz subkapitola Podíl na hlasovacích právech a jeho vztah k podílu na ZK).<sup>298</sup>

Ovládajícími osobami budou dále (a to bezvýjimečně) **řídící osoby** ve vztahu k jimi **řízeným osobám** v rámci **koncernu**.<sup>299</sup> Podmínkou je, aby řídící osoba byla schopna *rozhodujícím* způsobem ovlivnit a jednotně *konceptně* řídit alespoň *jednu z významných*

---

<sup>293</sup> Viz § 74 odst. 3 ZOK.

<sup>294</sup> Viz § 73 odst. 2 ZOK.

<sup>295</sup> Viz § 73 odst. 3 ZOK.

<sup>296</sup> Viz např. poznámka pod čarou č. 123, s. 605 nebo též poznámka pod čarou č. 213, s. 251–252.

<sup>297</sup> Na nějž se odkazují rovněž § 438a odst. 1 a § 458 odst. 1 ZOK.

<sup>298</sup> Není důvod zde činit rozdíly.

<sup>299</sup> Viz § 74 odst. 3 ve spojení s § 79 ZOK.



složek podnikání nebo alespoň jednu z významných činností pro koncern jako celek za účelem dosažení koncernového cíle.<sup>300</sup> Aby se jednalo o koncern, musí jednotně řízená činnost ovlivňovat podnikání všech společností, které mají být jeho součástí.<sup>301</sup> Takovými činnostmi může být např. finanční plánování, cash pooling, investiční politika atd.<sup>302</sup> Řízenou a tedy i ovládanou osobou tak může být i korporace, která je podrobena jednotnému řízení pouze v jedné takové oblasti.<sup>303</sup> Jsou tak myslitelné i situace, kdy řízená osoba bude řízena více řídícími osobami. Řízení může být strukturováno např. tak, že každá řídící osoba bude řídit jinou ekonomicky samostatnou organizační složku (závod) řízené osoby specializující se výhradně na určitou činnost (výrobek).<sup>304</sup> Jelikož se koncernové řízení dá nazvat jako *kvalifikovanější ovládání*,<sup>305</sup> bude řídící osobou často *mateřská společnost*, ale také například společnost vůči akc. spol., jež má shodné personální zastoupení ve statutárním orgánu,<sup>306</sup> anebo osoba, která vykonává v akc. spol. pouze *faktický vliv* bez odpovídajícího formálního podkladu.<sup>307, 308</sup>

Autor považuje za nutné zdůraznit, že odborná veřejnost nevyklučuje, že za určitých okolností lze pod ovládající a ovládané osoby subsumovat i ty subjekty, které mezi sebou mají jiný než akcionářský právní vztah. Ostatně takhle uvažoval i Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 25.5.2010, sp. zn. 39 INS 398/2010, když na základě skutkových zjištění naznal, že banka v daném případě tvořila s jejím dlužníkem koncern. Ačkoli Havel jej považuje za rozsudek excesivní, sám připouští, že i **věřitel** může ve výjimečných případech splňovat charakteristiky coby osoby ovládající vůči svému

---

<sup>300</sup> Viz např. poznámka pod čarou č. 123, s. 631 nebo ŠTENGLOVÁ, Ivana; Bohumil HAVEL, Filip CÍLEČEK a kol. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář*. 2. vydání. Praha: Beck, 2017. s. 224. ISBN 978-80-7400-540-4.

<sup>301</sup> ČERNÁ, Stanislava. o variantách uspořádání podnikatelského seskupení. *Časopis pro právní vědu a praxi* [online]. 2015, roč. 23, č. 1, s. 16 [cit. 5.12.2020]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpv/article/view/5351/4439>.

<sup>302</sup> K příkladům viz poznámka pod čarou č. 123, s. 631 nebo poznámka pod čarou č. 289, s. 222.

<sup>303</sup> Viz poznámka pod čarou č. 292, s. 224.

<sup>304</sup> Viz POKORNÁ, Jarmila; Josef HOLEJŠOVSKÝ; Jan LASÁK a kol. *Obchodní společnosti a družstva*. Praha: C. H. Beck, 2014. s. 163. ISBN 978-80-7400-475-9.

<sup>305</sup> Viz poznámka pod čarou č. 289, s. 221.

<sup>306</sup> Viz poznámka pod čarou č. 301, s. 16.

<sup>307</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 630.

<sup>308</sup> Fakticky může akc. spol. ovládat např. stínový vedoucí nebo osoba, která silně ovlivňuje člena orgánu akc. spol. při jeho rozhodování (např. příbuzný člena orgánu) – viz EICHLEROVÁ, Kateřina a kol. *Rekodifikace obchodního práva – pět let poté*. Pocta Stanislavě Černé. 1. Svazek. Praha: Wolters Kluwer, 2019. s. 249. ISBN 978-80-7598-426-5.

dlužníkovi.<sup>309</sup> Tak tomu bude v případech, kdy věřitel bude moci vykonávat vůči dlužníkovi vliv příliš vymykající se běžným opatřením usilujícím o návratnost zapůjčených zdrojů. Půjde například o situace, kdy si věřitel *vymění* udělení souhlasu s případným *převodem majetku* dlužníka nebo právo *zasahovat do obsazení členů orgánů* dlužníka. V takových případech už bude na pováženou, zda věřitel svého dlužníka *de facto* neřídí<sup>310</sup> a neuplatňuje v něm rozhodující vliv.<sup>311</sup> Věřitel může být ovládající osobou rovněž v případech, kdy mu na základě schváleného reorganizačního plánu náleží většina hlasovacích práv v reorganizované akc. spol.<sup>312</sup> Svůj vliv mohou v akc. spol. vykonávat i jiné skupiny osob, např. dlouhodobí **dodavatelé**, na nichž je tato akc. spol. závislá.<sup>313</sup> Aby se však zabránilo nežádoucímu širokému vymezení ovládajících osob, bude opět nezbytné, aby tento dodavatel činil kroky, jejichž následkem bude *překročení* běžné dodavatelské role ústící v *participaci na řízení s rozhodujícím vlivem* na odběratelské akc. spol.<sup>314</sup>

Za ovládající osobu však nelze dle autora považovat *insolvenčního správce*, který vykonává působnost valné hromady v době od povolení reorganizace akc. spol. do účinnosti reorganizačního plánu.<sup>315</sup> Ač lze nalézt argumenty, které podporují opačný závěr, nelze odhlédnout od toho, že insolvenční správce musí při výkonu své funkce dodržovat standard odborné péče a jednat v zájmu věřitelů,<sup>316</sup> s tím, že v důsledku porušení těchto povinností může být insolvenčním soudem jednostranně své funkce zproštěn.<sup>317</sup> Ovládající osoby by totiž takovým nárokům a takovému riziku neměly podléhat.

---

<sup>309</sup> HAVEL, Bohumil. Věřitel coby vlivná osoba (aneb vliv není totéž co být pod vlivem). In: ZOUFALÝ, Vladimír (ed.). *Karlovarské právnícké dny*. XXIV. vydání. Praha: Leges, 2016. s. 522–527. ISBN 978-80-7502-151-9.

<sup>310</sup> Dědič v jednom ze svých rozhovorů uvedl, že stěžejní determinant pro vztah ovládání spočívá v existenci **cíle řídit danou společností**; viz DĚDIČ, Jan. Nemůžete lidi považovat za zlé potvory. *Lidové noviny* [online]. 4.4.2011, roč. 24, č. 79, s. 26 [cit. 5.12.2020]. Dostupné z: <https://www.ksb.cz/docs/110404-lidove-noviny-rozhovor-jde.pdf>.

<sup>311</sup> Viz poznámka pod čarou č. 309, s. 524–525.

<sup>312</sup> Eventualita umožněná dle § 353 odst. 2 IZ.

<sup>313</sup> Viz poznámka pod čarou č. 289, s. 213.

<sup>314</sup> K otázce smluvních partnerů a jejich zapojení do podnikatelských seskupení viz poznámka pod čarou č. 123, s. 595.

<sup>315</sup> Viz § 333 odst. 1 a § 353 odst. 2 IZ.

<sup>316</sup> Viz § 36 odst. 1 IZ.

<sup>317</sup> Viz § 32 odst. 1 IZ.

Aby nedocházelo k nejasnostem, musí autor doplnit, že *řízením* se v tomto kontextu nerozumí *obchodní vedení*, ač se v mnohém může význam těchto pojmů překrývat.<sup>318</sup> Řízení zde má spíše povahu rozhodování o koncepčních, strategických či jiných zásadních otázkách, které má v dlouhodobém horizontu dopad na hospodářský vývoj akc. spol. než jako rozhodování o běžných provozních záležitostech na každodenní bázi. Potřeba jej tedy chápat jako monitoring celkové činnosti akc. spol. prováděný zvnějšku způsobilý v obecnější rovině předurčovat osud akc. spol., který spočívá i v kontrole jejího vrcholového managementu. Jde tak v podstatě o pravomoci, které standardně náleží do působnosti valné hromady.

### **Domněnky ovládání**

§ 75 ZOK stanovuje čtyři vyvratitelné domněnky,<sup>319</sup> které kvalifikují ovládající vztah. Opak (tj, že se i přes jejich naplnění nejedná o vztah ovládající a ovládané osoby) bude muset prokázat daňový poplatník, nikoli správce daně. Zákon zde užívá termín *nakládání s hlasovacími právy*, který specifikuje v § 77 ZOK. Dispozice s hlasovacími právy nemusí tedy odpovídat podílu na hlasovacích právech, který plyne každému akcionáři z jeho účasti v akc. spol. Rozhodné bude, kdo je autonomně svou vůlí „*schopen ovlivnit výsledný výkon hlasovacích práv*.“<sup>320</sup> Jedním z případů, kdy se může výše podílu na hlasovacích právech rozcházet s výší podílu, s níž je akcionář oprávněn nakládat, nastává v situaci různých *akcionářských dohod*, na jejichž základě je jeden akcionář oprávněn vykonat hlasovací právo *z cizích podílů* dle svého vlastního přesvědčení nebo je při hlasování vázán pokyny jiného akcionáře.<sup>321</sup>

Jelikož tři ze čtyř domněnek stanovují konkrétní hraniční procentní podíl na veškerých hlasovacích právech, bude potřeba tyto podíly správně určit, což může v některých případech činit potíže. Musí se tak stejně jako u kapitálově spojených osob určit pravidla pro výpočet tohoto podílu. Autor má za to, že by měl být vždy reflektován případný *hlasovací strop* stanovený dle § 353 odst. 2 ZOK a v některých případech bude třeba

---

<sup>318</sup> K vymezení obchodního vedení viz kapitola 2.5.1 Podílení se na vedení nebo kontrole.

<sup>319</sup> Věty používají totiž slova „*má se za to*“ – viz důvodová zpráva k zákonu č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech [online]. s. 187. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=363&CT1=0>.

<sup>320</sup> Poznámka pod čarou č. 292, s. 220.

<sup>321</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 625.

zohlednit i *sistaci hlasovacích práv*, a tím upravit ze stanov dovozený podíl na hlasovacích právech. Ač ZOK v dílu týkajícího se podnikatelských seskupení nenormuje pravidla pro zacházení s pozastavenými hlasovacími právy, jak tak činí u podílů vlastních, podílů ve vlastnictví ovládané osoby a podílů s podmíněným hlasovacím právem,<sup>322</sup> autor považuje za sporné, zda lze z toho učinit závěr, že zákonodárce neměl v úmyslu jiné případy, kdy s akcemi nelze fakticky vykonávat hlasovací práva, jakkoli zohledňovat. § 77 ZOK totiž zdůrazňuje nutnost brání zřetele na *faktický podíl* než na podíl na hlasovacích právech formálně plynoucí z účasti v akc. spol. Koneckonců ovládnutím se rozumí *reálná možnost* uplatňovat, byť třeba pouze v mezičase, rozhodující vliv. Z toho důvodu by tak autor o případná *sistovaná* hlasovací práva upravil hlasovací podíly, s nimiž akcionáři či jiné oprávněné osoby nakládají. Výjimku by představovaly situace, kdy se *sistace* týká pouze *ad hoc* rozhodnutí nebo kdy má nad odstraněním překážky bránící ve výkonu hlasovacích práv *převážnou kontrolu* osoba, jíž byla hlasovací práva pozastavena. U hlasovacích práv, jejichž výše je odvislá od trvání *smluvně ujednané podmínky*, by mělo být postupováno analogicky jako u výpočtu podílu na hlasovacích právech pro účely zjišťování kapitálové spojenosti osob, tj. rozhodné bude, zda podmínka v daném okamžiku *trvala* či nikoli. Opět je však třeba připustit výjimku pro případy, že některá z osob bude mít *převážnou kontrolu* nad splněním dané podmínky. Rovněž je třeba respektovat pravidlo zakotvené v § 73 odst. 3 ZOK, tj. podíly, se kterými budou spojena hlasovací práva pouze v případě trvání podmínky (jinak nebudou mít žádná hlasovací práva), bude třeba považovat za podíly bez hlasovacích práv.<sup>323</sup> Komplikace nastanou v případě, kdy akcionáři budou mít *diferencovaný podíl na hlasovacích právech* v závislosti na typu záležitosti, o níž mohou hlasovat. V takovém případě již nebude pochopitelně využitelný postup uvedený v subkapitole Podíl na hlasovacích právech a jeho vztah k podílu na ZK, resp. jím provázená zásada *in dubio mitius*. Ovládající vztah je totiž právní vztah vymezený obchodním právem a dle jeho pravidel musí být taky testován. Proto výše podílu bude pravděpodobně počítána pomocí

---

<sup>322</sup> Viz § 73 ZOK.

<sup>323</sup> Autor poznamenává, že aplikace takového všeobecně formulovaného zákonného pravidla může v praxi způsobit řadu problémů a někdy dojít až k absurdním výsledkům. Je tak možné, že i tyto případy budou nakonec řešeny tak, že se bude přihlížet k tomu, zda daná podmínka v dané chvíli trvala či nikoli.

určitého *průměru*, který rovněž zachytí *relevanci jednotlivých záležitostí*, o nichž mohou akcionáři hlasovat.

**První domněnka** dává v této souvislosti prim akcionářskému právu spočívajícího ve volbě členů statutárního (a osob v obdobném postavení) a kontrolního orgánu.<sup>324</sup>

**Druhá a třetí domněnka** stanovuje, že ovládající osobou je osoba, která **sama nebo s osobami jednajícími s ní ve shodě** nakládá s podílem na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 %, pokud žádná jiná osoba nenakládá společně s osobou jednající s ní ve shodě s podílem vyšším.<sup>325</sup> Z uvedeného vyplývá, že akc. spol. může přímo ovládat i více osob, které jednají tzv. *ve shodě*.

Co se rozumí **jednáním ve shodě**, upravuje § 78 ZOK. Jeho podstatou je jednání ve *vzájemném srozumění* spočívající v *koordinovaném hlasování* sledující prosazení společného vlivu, jenž odráží *jednotný zájem* jeho vykonavatelů.<sup>326</sup> Takovému jednání nemusí ani předcházet písemná či ústní dohoda, tj. může být pouze konkludentní. Nezbytným předpokladem je však vždy *vzájemné srozumění* neboli *soulad vůlí*.<sup>327</sup> § 78 odst. 2 ZOK pak opět vyvratitelnými domněnkami presumuje, že určité osoby jednají ve shodě, aniž by bylo třeba prokazovat naplnění definičních znaků v § 78 odst. 1 ZOK, neboli břemeno důkazu opaku tíží daňový subjekt. Za **osoby v přímé působnosti členům statutárního orgánu**<sup>328</sup> lze dle autora považovat *přímé podřízené statutárnímu orgánu*, tj. osoby, jimž může dávat statutární orgán příkazy přímo.<sup>329</sup> **Vlivnou a ovlivněnou osobu**<sup>330</sup> upravuje § 71 ZOK. Podstatou ovlivnění je, že zásahy vlivné osoby<sup>331</sup> vedou k *významně odlišnému chování* ovlivněné korporace, které se může projevit v jakékoli oblasti její činnosti.<sup>332</sup> Od ovládání se liší možnou nahodilostí a relativní krátkodobostí jeho výkonu.<sup>333</sup> Doba trvání ovlivnění mezi dvěma subjekty by

---

<sup>324</sup> Viz § 75 odst. 1 ZOK.

<sup>325</sup> Viz § 75 odst. 2 a 3 ZOK.

<sup>326</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 626–627.

<sup>327</sup> Viz PELIKÁNOVÁ, Irena. *Komentář k obchodnímu zákoníku*. 2. díl. 3. vydání. Praha: Aspi Publishing, 2004. s. 213–214. ISBN 80-86395-99-5. Současná právní úprava sice pojmový znak „vzájemné srozumění“ neobsahuje, jde však stále o, byť implicitní, předpoklad; viz poznámka pod čarou č. 292, s. 221.

<sup>328</sup> Viz § 78 odst. 2 písm. a) ZOK.

<sup>329</sup> Srov. poznámka pod čarou č. 292, s. 222.

<sup>330</sup> Viz § 78 odst. 2 písm. c) ZOK.

<sup>331</sup> Kterou může být v podstatě kdokoli, např. i příbuzní většinového společníka, silní věřitelé, faktičtí vedoucí; viz např. poznámka pod čarou č. 289, s. 213.

<sup>332</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 593–594.

<sup>333</sup> Viz poznámka pod čarou č. 289, s. 212.

tak měla běžet až od okamžiku, kdy se začne fakticky projevovat kvalifikovaná změna v chování prvního subjektu ovlivněného druhým subjektem, a to do okamžiku, od něž se chování prvního subjektu přestane naprosto podřizovat vlivu druhého subjektu. Stejně jako u ovládání není vyloučeno ani *nepřímé uplatňování vlivu*.<sup>334</sup> *Vlivnou osobou* pak bude *původce vlivu* bez ohledu na to skrze kolik jiných osob je tento vliv zprostředkovaný. Skutečnost, zda i *zprostředkující* osoby budou označeny vůči ovlivněné osobě za osoby vlivné, bude záležet na tom, zda tento vliv od ultimátního „ovlivňovatele“ pouze „předávají dál“ nebo jej určitým způsobem modifikují.<sup>335</sup> Autor k tomu poznamenává, že právě skutečnost, zda a v jaké míře tyto zprostředkující osoby obsah vlivu (např. ve formě pokynu) pozmění, může být rozhodná pro zodpovězení na otázku, jestli jsou i ony osobami ovlivněnými nebo jednajícími nezávisle. ZOK dále nepředpokládá, že by akcionáři nebo akc. spol. a její akcionáři jednali ve vzájemné shodě, čímž se liší například od společnosti s ručením omezeným, u níž se presumuje, že všichni její společníci jednají ve shodě a stejně tak i tato společnost jedná ve shodě se všemi jejími společníky.<sup>336</sup> Ve svém důsledku by tedy neprokázání opaku vedlo k tomu, že na každého společníka společnosti s ručením omezeným by bylo nutno nahlížet jako na ovládající osobu vůči všem společnostem s ručením omezeným, v nichž má třeba i pramalou podílovou účast.<sup>337</sup> Domněnka v § 78 odst. 2 písm. i) pak kryje i případy **akcionářských dohod** o výkonu hlasovacích práv, které samy o sobě bývají motivované prosazením společného cíle jejich kontrahentů, což jim dává určitou *sdrůžovací povahu*.<sup>338</sup> Další případy osob jednajících ve shodě, jimž svědčí domněnky v § 78 odst. 2 ZOK, přesahují rámec této práce nebo již byly blíže rozebrány v předchozích kapitolách.

K naplnění **čtvrté domněnky** ovládání postačí nakládání s podílem na hlasovacích právech ve výši alespoň **30 %**, s tím, že na **třech po sobě jdoucích jednáních valné hromady** tento podíl představoval **nadpoloviční většinu hlasovacích práv přítomných osob**.<sup>339</sup> Dle autora do těchto jednání nelze zahrnovat taková, která se měla uskutečnit,

---

<sup>334</sup> Viz § 71 odst. 4 ZOK.

<sup>335</sup> Viz poznámka pod čarou č. 123, s. 597.

<sup>336</sup> Viz § 78 odst. 2 písm. d) ZOK.

<sup>337</sup> Nutno poznamenat, že někteří autoři tento jazykový výklad odmítají; viz poznámka pod čarou č. 290, s. 208.

<sup>338</sup> CSACH, Kristián; Bohumil HAVEL a kol. *Akcionářské dohody*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 157. ISBN 978-80-7552-784-4.

<sup>339</sup> § 75 odst. 4 ZOK.

ale nakonec neproběhla z důvodu nízkého počtu zúčastněných osob nebo z důvodu jejich odvolání či odložení dle § 410 ZOK.<sup>340</sup> V úvahu by se měly brát pouze takové schůze valné hromady, které se *konaly* a na nichž se skutečně hlasovalo, poněvadž započítání neuskutečněných setkání nemůže dle autora naplnit účel, pro nějž byl zřejmě § 75 odst. 4 ZOK zaveden,<sup>341</sup> tj. *reálná možnost* uplatnit rozhodující vliv díky „neaktivitě“ jiných akcionářů. Další otázkou je, zda bude pro výpočet podílu užít stejný postup či vzorec jako u předchozích dvou domněnek nebo u většinového společníka. Jde zkrátka o to, zda by neměl výpočet reflektovat záležitosti, o nichž se na uskutečněných valných hromadách hlasovalo a ve vztahu k nim jej upravit. Ačkoli jazykový výklad takovému postupu příliš prostoru nedává, má autor za to, že pro výpočet podílu by měly být zohledněny záležitosti, o jejichž přijetí *mohli zúčastnění akcionáři hlasovat*, s tím, že domněnka ovládání by akcionáři svědčila až v případě, že by u *všech* těchto projednávaných záležitostí disponoval *nadpoloviční většinou hlasů*. Autor opět vychází ze smyslu, který se dle jeho názoru dá této domněnce přisuzovat, tj. reálné možnosti akcionáře o projednávaných záležitostech v dané situaci rozhodnout. Autor si dokonce myslí, ač se to může jevit jako přílišné „ohýbání“ zákona, že v případě, kdy ZOK nebo stanovy vyžadují kvalifikovanou většinu pro přijetí určitého návrhu,<sup>342</sup> bude k naplnění domněnky ovládání potřeba disponovat na valné hromadě s hlasovacími právy ve výši, která se dané kvalifikované většině minimálně rovná.

K druhé až čtvrté domněnce ovládání autor pro úplnost dodává, že i toto domnělé ovládání, může být vzhledem k dikci § 77 ZOK vykonáváno **nepřímo**; tj. pokud například subjektu A svědčí domněnka ovládání subjektu B, jemuž zase svědčí domněnka ovládání subjektu C, bude se mít za to, že subjekt A ovládá subjekt C.<sup>343</sup>

Jelikož podnikatelská seskupení představují poměrně složitou problematiku, znázorňuje pro osvětlení autor (viz Obrázek 3) schéma, s jehož pomocí je potřeba zjistit, zda pan Dvořák ovládá společnost E, a.s. Procenta přitom vyjadřují výši podílu na hlasovacích

---

<sup>340</sup> Opačný názor zastává Doležil v komentáři k § 75 odst. 4 ZOK v publikaci v poznámce pod čarou č. 123, s. 620.

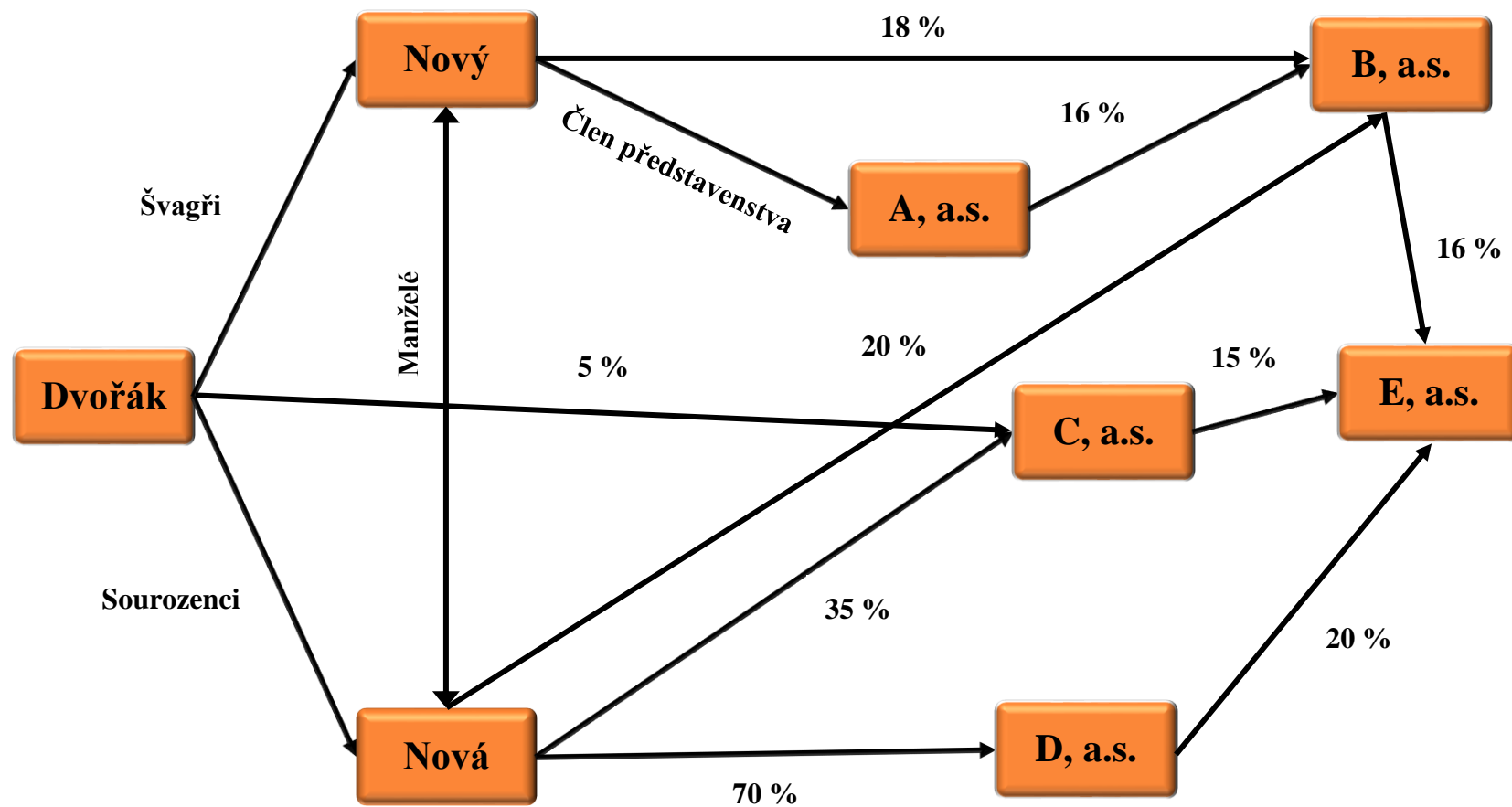
<sup>341</sup> Autor vychází z vlastní úvahy; důvodová zpráva se k dané problematice nevyjadřuje.

<sup>342</sup> Viz § 416 a 417 ZOK.

<sup>343</sup> Viz PELIKÁN, Robert. Nakládání s hlasovacími právy. In: *obczan.cz* [online]. OBCZAN. 2013 [cit. 7.12.2020]. Dostupné z: <https://www.obczan.cz/zakon/zok/cast-prvni/hlava-i/dil-9?detail-item-8914-comments-item-1340-expanded=1&do=detail-item-8914-comments-item-1340-export>.

právech, se kterým akcionář nakládají a předpokládá se, že tento podíl má stejnou hodnotu pro všechny záležitosti, o nichž akcionáři rozhodují a všichni akcionáři se vždy řádně účastní valné hromady (pro účely vyloučení první a čtvrté domněnky ovládnutí). Dalším předpokladem je, že zde nejsou žádné jiné subjekty, které mohou vykonávat na těchto osobách rozhodující vliv (např. věřitelé, fiktivní vedoucí atd.).





Obrázek 3: Různě propojené osoby<sup>344</sup>

<sup>344</sup> Vlastní zpracování.

Lze si všimnout, že subjekty B, a.s., C, a.s. a D, a.s. disponují v souhrnu 51% podílem na E, a.s. Případné prokázání jednání těchto tří subjektů ve shodě vede k nastoupení třetí domněnky ovládání dle § 75 odst. 3 ZOK. K prokázání lze využít domněnku jednání ve shodě osob ovládaných stejnou ovládající osobou dle § 78 odst. 2 písm. b) ZOK. Po bližším zkoumání se zjistí, že touto společnou ovládající osobou je paní Nová. Ta je evidentně většinovým společníkem D, a.s. Dále spolu se svým bratrem panem Dvořákem disponuje s hlasovacími právy na C, a.s. ve výši 40 %. Jelikož u osob blízkých ZOK ve svém § 78 odst. 2 písm. g) rovněž presumuje jednání ve shodě, nastupuje zde třetí domněnka ovládání dle § 75 odst. 3 ZOK, tj. u paní Nové se má za to, že je ovládající osobou C, a.s. Ve vztahu k B, a.s. vlastní paní Nová přímý podíl 20 %. Dále její manžel jako osoba s ní jednající ve shodě (opět dle § 78 odst. 2 písm. g)) nakládá s 18% podílem na B, a.s. K tomu navíc má pan Nový post člena statutárního orgánu A, a.s., což je vztah, u nějž ZOK také předjímá jednání ve shodě dle § 78 odst. 2 písm. a). Skutečnost jednání ve shodě pana Nového s jeho manželkou a A, a.s. implikuje předpoklad jednání paní Nové ve shodě s A, a.s. Z toho po součtu (20 % + 18 % + 16 %) vychází 54 %, čímž se opět naplní podmínky pro užití třetí domněnky ovládání v § 75 odst. 3 ZOK. Jelikož bylo prokázáno, byť pomocí domněnek, že společnosti B, a.s., C, a.s. a D, a.s. jednají ve shodě, každá z nich sama ovládá E, a.s., a jelikož ovládání může být založeno i nepřímou cestou, ovládá pan Dvořák skrze C, a.s. společně se subjekty B, a.s. a D, a.s. i E, a.s. Po uplatnění série domněnek se tedy dospívá k závěru, že pan Dvořák ovládá E, a.s. Závěr o ovládání založený na této úvaze však padá současně s vyvrácením jakékoli aplikované domněnky. Například může být prokázáno, že pan Dvořák a paní Nováková sledují v C, a.s. každý svůj vlastní zájem a nelze usuzovat na žádnou vzájemnou spolupráci, nebo že pan Nový jedná z pozice zástupce společníka A, a.s. ryze v jejím zájmu při výkonu hlasovacích práv v B, a.s.

### **Důkazní prostředky**

Zákonná povinnost vyhotovení **zprávy o vztazích** dle § 82 ZOK obsahující právě informace o ovládajících a ovládaných osobách, ulehčí v mnoha případech správci daně

práci.<sup>345</sup> Tato zpráva totiž podléhá vnitřnímu přezkumu ze strany kontrolního orgánu dle § 83 odst. 1 ZOK a případně také povinnému auditorskému ověření dle § 83 odst. 4 ZOK. Její povinnou náležitostí je mimo jiné identifikace ovládající osoby a jí jiných ovládaných osob spolu s uvedením titulu zakládajícího ovládání,<sup>346</sup> a to včetně případných změn nastalých v průběhu účetního období.<sup>347</sup>

I tak ale nelze brát zprávu o vztazích *a priori* jako bezchybnou. Podnikatelská seskupení nejsou jednoduchou součástí korporátního práva, tudíž není zcela vyloučena její nesprávnost či neúplnost. Při případných pochybnostech a současně za existence podezření, že spolu dva subjekty neobchodují za tržní ceny, bude nezbytné zjišťovat, zda zde nejsou ještě další skryté ovládací vztahy. Tyto pochybnosti mohou být podloženy indiciemi naznačujícími, že jeden či oba (spojené osoby jsou i osoby ovládané stejnou ovládající osobou) subjekty činí opakovaně rozhodnutí, ze kterých mají největší prospěch osoby, které lze jinak považovat za konkurenty. Z toho může po bližším zjištění například vyplynout, že zde existuje „neoficiální“ koncern. Zapomínat by se nemělo ani na případ, že vysoký podíl dluhů vůči jednomu věřiteli zjištěný z účetnictví může výrazně překročit meze běžného úvěrového či obdobného vztahu. Proto některá ujednání v úvěrových smlouvách nebo zjištění, že se akc. spol. při své běžné činnosti až příliš podřizuje pokyny věřitele, mohou signalizovat ovládací vztah. Bližší analýzu si však zaslouží každý vztah, z nějž je evidentní řízení jedné osoby kterýmkoli jiným subjektem, který *de facto* supluje působnost valné hromady a zasahuje do ekonomické samostatnosti této osoby.

Jelikož práva spojená s podílem nemusí ve skutečnosti vykonávat osoba, které tento podíl právně náleží, ale po vzájemné domluvě i osoba jiná, mají **akcionářské dohody** v tomto případě v jisté míře přednost před skutečnostmi zapsanými v seznamu akcionářů nebo v evidenci ZCP.

Myslet je třeba rovněž taky na nepříliš známou čtvrtou domněnku ovládání. Její naplnění se bude prokazovat **listinou přítomných** akcionářů dle § 413 ZOK a **zápisem z jednání valné hromady** dle § 423 ZOK ve spojení se **stanovami**.

---

<sup>345</sup> Zpráva bývá buďto součástí výroční zprávy dle § 84 odst. 2 ZOK věta první nebo, nemá-li účetní jednotka povinnost sestavovat výroční zprávu, se ukládá jako samostatný dokument do sbírky listin dle § 84 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 66 písm. l) ZVR.

<sup>346</sup> Viz rozsudek NS ze dne 17.12.2014, sp. zn. 29 Cdo 3701/2012.

<sup>347</sup> Viz poznámka pod čarou č. 292, s. 230.

Při posuzování věrohodnosti zprávy o vztazích může být vhodné rovněž ověřit, zda ovládaná osoba ve zprávě o vztazích správně pojmenovala a kompletně zahrnula všechny osoby jednající ve shodě, které ji společně ovládají. Jelikož takové jednání nemusí být stvrzeno písemnou smlouvou, ale i třeba obtížně prokazatelnou ústní dohodou, budou závěry o její existenci občas vycházet pouze z nepřímých důkazů, a to např. „z jednotlivých kroků, kterými osoby jednající ve shodě budou směřovat k naplnění obsahu takové dohody a které nelze vysvětlit jinými příčinami než právě jejich vzájemným srozuměním.“<sup>348</sup> Správce daně se přitom musí vyvarovat unáhleným závěrům založeným na zjednodušených úvahách. Například nelze pouze ze skutečnosti shodného hlasování dvou či více osob na valných hromadách automaticky usuzovat na jejich jednání ve vzájemném srozumění.<sup>349</sup>

U problematiky jednání ve shodě by se autor ještě rád zastavil. Mnohdy bude velice obtížné určit, zda jednání ve shodě existovalo právě v okamžiku uzavření smluvní transakce. Dle autora není nezbytně nutné prokazovat, že tato skutečnost v daném okamžiku trvala, resp. že i v tento den existoval soulad vůlí dotčených osob usilujících o dosažení společného cíle spočívajícího v ovlivnění, ovládání či jednotném řízení akc. spol. Dílčí kroky, jimiž má být tento záměr realizován, nebudou obvykle prováděny dennodenně; to však neznamená, že by společný zájem osob existoval pouze v okamžicích, kdy budou tyto kroky (aktivně) činěny. Samotné trvání jednání ve shodě tak bude nejčastěji vymezeno kontinuálním časovým intervalem, nikoli jako izolované body (zachycující dny) na časové ose. K vyslovení závěru o jednání ve shodě i v okamžiku uzavření smlouvy by tak mělo dle autora plně postačit zjištění, že tyto osoby prokazatelně jednaly ve shodě ve chvíli/chvilích, které tomuto okamžiku *předcházely* či po něm *následovaly*,<sup>350</sup> a zároveň se poukáže na *relevantní okolnosti*, z nichž lze usuzovat, že tento soulad vůlí *přetrvával* i v tento okamžik, tj. že dotčené osoby měly mezi sebou např. stále stejný právní, ekonomický, osobní či jiný vztah.<sup>351</sup> Aplikace pravidla, které se upíná výlučně na zjišťování skutkového stavu k okamžiku uzavření

---

<sup>348</sup> Jak judikoval NS v rozsudku ze dne 30.10.2014, sp. zn. 29 Cdo 3577/2012.

<sup>349</sup> Viz poznámka pod čarou č. 348.

<sup>350</sup> Od rozhodného okamžiku by je měl oddělovat co nejkratší časový úsek.

<sup>351</sup> Daňový subjekt může samozřejmě prokázat opak, a to třeba tím, že poukáže např. na další skutečnosti, z nichž bude možné vyvodit, že v daný okamžik osoby ve shodě nejednaly; přechází však na něj důkazní břemeno.

smlouvy, by zde značně ztěžovala důkazní pozici správce daně. Uvedený postup bude přitom analogicky použitelný u případů, kdy daňové subjekty budou vyvracet právní domněnku jednání ve shodě.

## **Shrnutí**

Ovládající osobou je subjekt, který může v obchodní korporaci vykonávat rozhodující vliv. Obsahem ovládání bude často koncepční a strategické řízení akc. spol. v dlouhodobém časovém horizontu prosazující se skrze hlasovací práva. Nejčastěji tak budou ovládajícími osobami majoritní akcionáři; není však vyloučeno, aby charakteristiky ovládající osoby splňovali i například významní věřitelé nebo osoby, které nemají s obchodní korporací zdánlivě žádný vztah (např. stínoví vedoucí). Je nutné si uvědomit, že zvláště v akc. spol. s velkým počtem akcionářů může být osobou ovládající i subjekt, který nenakládá s většinou hlasovacích práv, ale k ovládání mu může postačit i nižší podíl. Na tuto skutečnost pamatuje ZOK formulací vyvratitelných domněnek. Obchodní korporace může mít přitom více ovládajících osob, což bude typické zvláště v situacích, kdy její akcionáře bude pojít vztah spřízněnosti na osobní, majetkové či jiné bázi. Těmto osobám se říká jako osoby jednající ve shodě a ZOK opět u určitých subjektů tento vztah presumuje, čímž přesouvá důkazní břemeno k prokázání opaku na daňový subjekt. K prokázání vztahu ovládání bude přitom sloužit hlavně povinně vyhotovovaná zpráva o vztazích, nicméně ne vždy bude mít správce daně tuto informaci takhle „naservírovanou“.

### **2.5.5 Vztah vytvořený za účelem snížení základu daně**

Poslední typ spojených osob se dotýká subjektů, které „*vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“<sup>352</sup>

Pod tento bod chtěl zákonodárce zařadit ty osoby, které přestože nejsou spjaty kapitálově, ekonomicky nebo personálně (tedy jejich vztah postrádá dostatek kvalitativních charakteristik typických pro předchozí typy spojených osob), nestandardními

---

<sup>352</sup> § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

transakcemi snižují účelově své daňové základy.<sup>353</sup> Jde svým způsobem o určitou „záchrannou brzdu“, která má za cíl postihnout například případy, kdy se budou tyto subjekty záměrně a uměle vyhýbat tomu, aby byly v okamžiku uzavření smluvního vztahu osobami spojenými vymezenými v předchozích kapitolách.<sup>354</sup> Dosah této normy je však v praxi širší (viz dále).

Je zřejmé, že pod dané ustanovení spadá neurčitý a relativně neuzavřený okruh osob, což může u daňových poplatníků vyvolat nejistotu. Dalším specifikem tohoto ustanovení je, že naplnění jeho hypotézy nelze posuzovat zcela izolovaně od existence ne/obvyklosti sjednaných cen; ta je totiž v jisté míře její součástí.<sup>355</sup> Často se zde bude jednat o spojení *ad hoc*, tj. osoby budou klasifikovány jako spojené pouze v okamžicích, kdy spolu sjednaly transakce vymykající se obvyklým cenám.

Otázka, o níž se mezi daňovými poplatníky a správci daně vede často spor, spočívá v množství skutečností, které je správce daně povinen prokázat k doložení spojených osob dle tohoto ustanovení. Jde zejména o důkaz úmyslného jednání zúčastněných osob směřující ke zkrácení daně nebo alespoň vědomosti daňového subjektu o jeho případném zapojení do řetězce spojených osob.

K této otázce se nejdříve vyjádřil Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 28.4.2005, sp. zn. 22 Ca 142/2004, v němž zaujal stanovisko, že se musí jednat „o osoby, které ve **vzájemné dohodě** mezi sebou vytvořily obchodní vztah převážně (především) proto, aby tímto způsobem obě či jedna z nich dosáhly snížení základu daně z příjmů nebo zvýšení daňové ztráty.“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Krajský soud tedy považoval za rozhodné úmyslné jednání stran. O několik let později řešil NSS případ, kdy si řada subjektů v řetězci přefakturovávala reklamní služby, s tím, že konečnému článku řetězce (stěžovateli) byla fakturována cena asi 22x vyšší než cena účtovaná na počátku řetězce. Jednalo se o rozsudky ze dne 13.6.2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013 a sp. zn. 7 Afs 48/2013.<sup>356</sup> NSS v uvedených rozsudcích vyslovil právní názor, že „osobou podle

---

<sup>353</sup> Viz důvodová zpráva k zákonu č. 210/1997 Sb., kterým se mění ZDP [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=2&CT=147&CT1=0>.

<sup>354</sup> Např. tím, že „nastrčí“ mezi sebe prostředníka, skrze nějž budou realizovat vzájemné obchody; viz poznámka pod čarou č. 353.

<sup>355</sup> U jiných typů spojených osob lze tyto dvě skutečnosti (tj. existenci spojených osob a odchylku od obvyklé ceny) zjišťovat odděleně.

<sup>356</sup> Účastníky řízení a stejně tak meritum sporu bylo v obou případech totožné, lišilo se pouze zdaňovací období.

§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je **každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty** ... Otázka zavinění má své opodstatnění v **právu trestním**, ale **nikoliv v nalézacím řízení při správě daní** ... **Stěžovatelka se proto mylí**, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. v tomto směru **postačí**, pokud správní orgány **doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.**“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). NSS v judikátech taky zdůraznil, že dané ustanovení užívá slova „převážně“, což znamená, že toto ustanovení „**nedopadá** ... ‚jen a pouze‘ na osoby, které **skutečně a bezprostředně** ... **vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.** Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo ‚převážně‘. **Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné** (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky).“ (Pozn.: zvýrazněno autorem). Citované rozsudky se ukázaly jako velice významné, protože se ve značné míře podílely na následné rozhodovací praxi NSS a krajských soudů pro řešení podobných případů.<sup>357</sup> Lze tedy shrnout, že současná ustálená rozhodovací praxe zde nedává *subjektivní stránce* daňového subjektu téměř žádný význam. Podstatnou část výroku rozhodnutí zasluhující si bližší komentář představuje připuštění *nepřímých důkazů* k prokázání spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. S tím lze souhlasit, jelikož ne vždy bude možné obstatat takové důkazy, které jednoznačně objasňují skutečnost, která je předmětem dokazování. Nepřímé důkazy přitom mají své místo při dokazování existence všech typů spojených osob, potažmo obecně v celém daňovém řízení, což potvrdil NSS ve svém rozsudku ze dne 4.8.2005, sp. zn. 2 Afs 13/2005. V tomto rozsudku tamější soud vycházel z rozsudku NS ze dne 24.3.1970, sp. zn. 7 Tz 84/69, když judikoval, že k prokázání zjišťovaných skutečností postačuje i „*řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících*“

---

<sup>357</sup> Srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6.2.2019, sp. zn. 62 Af 126/2016; rozsudek NSS ze dne 7.4.2020, sp. zn. 10 Afs 217/2018 nebo rozsudek NSS ze dne 23.4.2020, sp. zn. 4 Afs 468/2019.

*nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru. “*

Autor však plně nesouhlasí se současným soudcovským chápáním spojených osob dle tohoto ustanovení, a to přinejmenším s užitou interpretací senátu NSS v judikátu, který je v judikatuře tohoto soudu prvním k této problematice se vyjadřující. Stejně tak ale nesouhlasí s protipólným názorem formulovaným Krajským soudem v Ostravě (viz výše), tj, že by bylo potřeba prokazovat určitou vzájemnou dohodu převážně zacilující na snížení daňového základu; zde by šlo už vskutku o otázku trestního práva. Autor sice souhlasí se všemi jemu známými konečnými rozhodnutími vydanými v této souvislosti v posledních 10 letech, nicméně § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 by uplatňoval za přísnějších podmínek. Souhlas s konečným rozhodnutím je dán tím, že ve všech řešených případech byla cena buď mnohonásobně nebo sice „pouze“ dvojnásobně, ale v absolutních číslech více než o 2,2 milionu,<sup>358</sup> vyšší nebo nižší než cena obvyklá.<sup>359</sup> V takových případech by autor skutečně aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 v zásadě bez potřeby jiných důkazů.<sup>360</sup> Již sám NSS dříve konstatoval, že nepřiměřeně vysoké vynaložené náklady zjevně se přičítící ekonomickému počínání nelze uznat ani jako náklady dle § 24 odst. 1 ZDP.<sup>361</sup> V takových případech lze totiž jen na základě této skutečnosti vážně pochybovat o „čistých úmyslech“ dotyčných osob, zvláště pokud jsou sjednané ceny vyšší než obvyklé, byť samozřejmě nelze činit zjednodušující závěry nebo paušalizovat. Autor však není za jedno s NSS v tom, že by snad jakákoli odchylka od obvyklé ceny, resp. intervalu obvyklých cen,<sup>362</sup> dávala správci daně bez dalších relevantních zjištění a hlubší analýzy, zákonné oprávnění ke kvalifikaci této transakce jako transakce uskutečněné mezi spojenými osobami. Takový výklad je třeba odmítnout, jelikož by tím pozbyl § 23 odst. 7 ZDP jakoukoli možnost aplikace, protože by spojenými osobami byly úplně všechny subjekty, které mezi sebou obchodují za jinou cenu než obvyklou, kterou by ale

---

<sup>358</sup> Viz rozsudek NSS ze dne 7.4.2020, sp. zn. 10 Afs 217/2018.

<sup>359</sup> Většinou teda vyšší; nižší byla v případě řešeném NSS v rozsudku ze dne 22.3.2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012.

<sup>360</sup> Byť vždy bude vhodné zjistit si další skutečnosti svědčící o účelovosti dané transakce.

<sup>361</sup> Viz rozsudek NSS ze dne 4.8.2005, sp. zn. 2 Afs 13/2005 nebo rozsudek NSS ze dne 11.7.2008, sp. zn. 8 Afs 72/2007.

<sup>362</sup> Obvyklá cena nebude zpravidla představována absolutní hodnotou, ale určitým intervalem nejčastěji realizovaných cen; viz rozsudek NSS ze dne 31.3.2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007. Mimoto takové doporučení dává i Směrnice OECD, Paragraphs 3.55–3.66.



nešlo stanovit z důvodu nepřítomnosti nezávislých transakcí. NSS to tak nejspíš nezamýšlel, nicméně z jeho rozsudku ze dne 13.6.2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013, o němž se následující judikáty opírají, lze takový závěr vyvodit. Z toho důvodu je třeba hledat jiné výkladové alternativy.

Autor zastává názor, že v případě nikoli výrazně nadhodnocené či podhodnocené výše sjednané ceny,<sup>363</sup> bude správce daně povinen zjišťovat další okolnosti. Tyto okolnosti jsou mimochodem zmiňovány i v některých judikátech, nicméně žádný z nich je nesystematizoval a nevyslovil nezbytnou potřebu jejich zohlednění. Je však záhodno připomenout, že soudy v dostupných rozsudcích přezkoumávaly pouze rozhodnutí ve věcech, v nichž došlo k výrazným odchylkám od obvyklých cen. Předně, prokázání **úmyslného jednání** stran směřující k takovému druhu optimalizace bude vždy zcela určitě zakládat naplnění hypotézy v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. V ostatních případech bude potřeba zejména prokázat, že daňový subjekt mohl při určité míře **obezřetnosti**, kterou lze po něm vzhledem k jeho zkušenostem, znalostem a schopnostem spravedlivě požadovat, zjistit, že se cena, za kterou určitý statek či službu nakupuje anebo prodává, odlišuje od ceny na trhu obvyklé a jako racionální podnikatel by do takové transakce nevstoupil.<sup>364</sup> Je třeba odpovědět na otázku, zda si mohl poplatník při zachování určitého *standardu péče*, který lze od podnikající osoby očekávat, dohledat či zjistit, že na trhu existuje možnost uzavřít kontrakt<sup>365</sup> znějící na stejné plnění se stejnými či srovnatelnými smluvními podmínkami, ale pro něj za výhodnější cenu. Neobezřetnost by se přitom měla projevit ve *více ohledech* nebo alespoň v jednom, ale za to *významnou měrou*, a to vždy s přihlédnutím k situaci v jaké se poplatník v okamžiku uzavření smlouvy nacházel.<sup>366</sup> V případě, že tržní (obvyklou) cenu nebude možné v daném čase zjistit, není dle autora v takových případech namístě požadovat od poplatníků, aby tuto

---

<sup>363</sup> Tuto skutečnost bude vždy potřeba posoudit případ od případu. Autor z čistě subjektivního pohledu vidí jako vhodné maximální rozpětí tohoto „rozšířeného intervalu“ od jedné třetiny do trojnásobku obvyklé ceny, s tím, že s vyššími absolutními rozdíly v ceně sjednané a obvyklé by se rozpětí zužovalo až do rozpětí od jedné poloviny do dvojnásobku obvyklé ceny.

<sup>364</sup> Autor zde z větší části využil závěry z rozsudku NSS ze dne 24.5.2018, sp. zn. 9 Afs 194/2017 týkající se odpočtu DPH zatíženého podvodem na straně poskytovatele plnění. Pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP však nemusí jít o dostačující důkaz – poskytovatel plnění se nemusí účastnit na daňovém podvodu.

<sup>365</sup> Či více kontraktů na dílčí plnění.

<sup>366</sup> Zda se jednalo například o začínajícího podnikatele nebo o dlouho ve svém oboru podnikání působící akc. spol. zaměstnávající profesionální zaměstnance znalé poměrů na trhu.

cenu zjišťovaly aplikací některých dalších obecně složitějších metod stanovených Směrnicí OECD. Takový požadavek se jeví jako přehnaný a jdoucí za hranu požadavku na patřičnou obezřetnost.<sup>367</sup> Další nepřímé důkazy mohou spočívat ve zjištění určité *laxnosti* či *nedůslednosti* daňového subjektu projevující se např. lhostejností k nesrovnalostem či neurčitosti sjednané smlouvy, nebo absencí adekvátní kontroly přijatého plnění; podezřelé mohou být i rozpory ve výpovědích stran transakce nebo třetích osob.<sup>368</sup> Význam může mít též zjištění určité *dlouhodobé známosti* kontrahujících osob, která mohla *brzy* po uzavření smlouvy *přejít v právní svazek* např. kapitálově spojených osob.<sup>369</sup> S tím souvisí i existence vztahu osob, který ZDP neoznačuje za vztah spojených osob, přesto však tyto osoby mezi sebou mají či potenciálně mohou mít určité kapitálové, personální či ekonomické vazby, např. ZDP nepovažuje za osoby spojené takové akc. spol., jejichž akcionáři jsou osobami blízkými (nanejvýš zde lze za určitých předpokladů uvažovat o osobách ovládaných stejnou ovládající osobou – viz výše), nebo akc. spol., v situaci, kdy jednu z nich ovládá a u druhé se podílí na vedení jedna a tatáž osoba. Zvláštní kategorii pak představují tzv. „*quasi* spojené osoby“, jimiž autor myslí např. vztah vlastníků *vyměnitelných* či *prioritních dluhopisů* vůči jejich emitentovi,<sup>370</sup> kdy je čistě na vůli jejich vlastníka, zda se v budoucnu stane spojenou osobou s emitující akc. spol. Stejný princip platí u *derivátových smluv* (např. jedné straně transakce svědčí dosud nevyužitě opční právo na nákup akcií druhé strany transakce) nebo u *smluv o smlouvách budoucích* dle § 1785 a násl. OZ, týkajících se např. převodů akcií. Dalším typem důkazů či spíše indiciemi může být zjištění, že druhá strana transakce obdrželý *výnos nezdanila*, ať už z důvodu, že se náhle stala nekontaktní anebo tím, že využila např. ztrátu z minulých let.<sup>371</sup> V případě, že se obchodní případy uskutečňují řetězově skrze několik akc. spol., pozornost by měla být upřena směrem ke zjištění samotné smysluplnosti takového řetězce dodavatelů, tj. zda jednotlivé články dávají obchodovanému produktu či službě přidanou hodnotu nebo si je pouze přeprodávají

---

<sup>367</sup> To se ale netýká případů, kdy se prokáže úmyslné jednání stran.

<sup>368</sup> Srov. např. rozsudek NSS ze dne 25.9.2020, sp. zn. 3 Afs 61/2019.

<sup>369</sup> Viz rozsudek NSS ze dne 22.3.2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012.

<sup>370</sup> Viz § 286 a násl. ZOK.

<sup>371</sup> Tento důkaz však nemá sám o sobě vypovídací hodnotu. Uvedené skutečnosti totiž nelze klást k tíži daňovému subjektu. Může být však využit v kombinaci s jinými důkazy.

s postupným navyšováním ceny.<sup>372</sup> Pokud daňový subjekt uzavřel stejné či podobné transakce víckrát v jiných zdaňovacích obdobích se stejným, ale i třeba odlišným dodavatelem/odběratelem, měl by správce daně rovněž zhodnotit, zda zde nedošlo k neopodstatněnému zvýšení či snížení ceny, které by mohlo signalizovat propojení dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5.<sup>373</sup> Konečně nesmí být odhlíženo, byť důkazní břemeno ohledně těchto skutečností bude tížit daňový subjekt, od případné tísně daňového subjektu, která vyvolá potřebu rychlého zpeněžení majetku, nebo od nátlaku či nepoctivého jednání druhé strany, kterému může daňový subjekt podlehnout a tím uzavřít třeba i pro něj nevýhodnou smlouvu.

Autorův názor je takový, že všechny výše uvedené okolnosti, ale třeba i další, musí být v jejich souhrnu náležitě vyhodnoceny, aby bylo možné s co nejvyšší mírou jistoty učinit závěr, že zde bylo jednání stran, které směřovalo primárně ke snížení základu daně cestou převodních cen, s tím, že ekonomický smysl daného jednání za tímto účelem zaostával, tj. subjekt o cenovém nadhodnocení či podhodnocení *věděl či mohl vědět*. Autor přitom nesouhlasí s tvrzením o nepotřebnosti prokázání subjektivní stránky. Nelze účel ve snížení základu daně spatřovat ve skutečnosti, že si daňový subjekt uplatnil v nákladech více nebo vykázal nižší výnos, než jaký by odpovídal ceně obvyklé. Správce daně se musí naopak *subjektivní stránkou náležitě zabývat* a prokázat ji, byť třeba nepřímými důkazy. Nutno si uvědomit, že subjektivní stránka neznamena pouze *úmysl* snížit celkový základ daně ve skupině do transakce zapojených osob, ale i třeba zmíněnou *nedbalost* (neobezřetnost).<sup>374</sup>

### Důkazní prostředky

Na jistou **neobezřetnost** lze poukázat v případě, že z účetních dokladů bude patrné, že daňový subjekt nakoupil produkt či službu **bez racionálního zdůvodnění** od dodavatele, který jej nabízel za nejvyšší cenu na daném segmentu konkurenčního trhu, a to zvláště

---

<sup>372</sup> Zvláštní prověření si zaslouží případ propojenosti některých subjektů v řetězci (kapitálové, společnými statutárními orgány atd.).

<sup>373</sup> Viz již citovaný rozsudek ze dne 22.3.2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012.

<sup>374</sup> Autor při své argumentaci částečně vycházel z akademické práce: NEKOVÁŘ, Jiří. Trendy úpravy převodních cen ve vybraných zemích Evropy a jejich aplikace v České republice [online]. Praha, 2017 [cit. 16.12.2020]. s. 96–101. Dostupné z: <http://hdl.handle.net/20.500.11956/94954>. Disertační práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta. Vedoucí práce Marie Karfíková.

pokud se tak děje opakovaně.<sup>375</sup> Dle autora musí být neobezřetnost posuzována individuálně u jednotlivých daňových subjektů, a to v tom smyslu, že se bude přihlížet k tomu, zda má produkt či službu odebírající osoba k rozpoznání na trhu obvyklé ceny potřebný osobnostní (zejména zkušenostní, znalostní a intelektuální) a zdrojový (např. zaměstnance, výpočetní techniku) aparát. O laxnosti daňového subjektu může pak vypovídat neurčitost, nesrozumitelnost či přítomnost nesrovnalostí ve smlouvách.

**Svědecké výpovědi** pak budou výše uvedená zjištění nezbytně doprovázet. Výpovědi zúčastněných subjektů by měly být souladné a nemělo by docházet k rozporům v otázkách týkajících se elementárních záležitostí obsahu a rozsahu skutečně zrealizovaného plnění.

Informace o vydaných vyměnitelných nebo prioritních dluhopisech podává **notářský zápis**, a to na základě § 416 ve spojení s § 287 ZOK. **Jména jejich vlastníků** je pak povinna vést u listinných dluhopisů sama akc. spol. a u zaknihovaných dluhopisů lze informaci získat z Centrálního depozitáře (analogicky jako u zaknihovaných akcií – viz výše).<sup>376</sup>

Jestliže správce daně nabude podezření, že zde nastala transakce mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5, ale má odůvodněný pocit, že by nebyl schopen shromáždit dostatek důkazních prostředků, může si určitý čas „počkat“ na další jednání těchto osob, které by mohlo tyto pochybnosti zasadit do jednoznačnějšího rámce. Typicky půjde o případy brzkého následného propojení těchto osob, s tím, že toto zjištění bude mít o to větší důkazní hodnotu, pokud se prokáže existence dřívějších smluv či dohod, které určitým způsobem jednu či obě strany zavazovaly k učinění úkonu, jehož splněním došlo k onomu propojení (např. již zmiňované derivátové smlouvy, smlouvy o smlouvách budoucích, ale i třeba určité přísliby).

Na závěr by chtěl autor podtrhnout potenciální rizikovost stupňovitých zprostředkovatelských obchodů, při nichž dochází k přeprodávání zboží či služeb s minimální hodnotou přidanou těmito zprostředkovateli. Fenomén řetězových dodávek

---

<sup>375</sup> Na druhou stranu daňový subjekt může toto počínání vysvětlit dlouhodobými pozitivními vztahy s dodavatelem, odrážející se v důvěře v rychlost a včasnost dodávek a v kvalitu produktu či služby.

<sup>376</sup> § 4 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů.

je totiž v ČR rizikovým faktorem v oblasti optimalizace nejen základu daně z příjmů,<sup>377</sup> tudíž by jim měla být v tomto smyslu ze stran správců daně věnována zvýšená pozornost. S ohledem na specifika tohoto typu spojených osob může být dokazování náročnější ve smyslu potřeby sesbírání většího množství důkazů, a to často pouze nepřímých, které mohou mít někdy podobu pouhých indicií jednoznačně neukazujících na úmysl či nedbalost daňového subjektu.

## **Shrnutí**

Poslední typ spojených osob zahrnuje potenciálně nejširší skupinu subjektů. Vzhledem k tomu, že zákon tento typ nevymezuje příliš určitě, dostaly soudy do rukou určitý prostor pro interpretaci. NSS sice přistoupil k výkladu správným směrem, nicméně dle autora zašel za přípustnou hranici. Náležitá pozornost musí být věnována i subjektivní stránce, která je imanentní tomuto typu spojených osob. Ta může mít podobu „pouhé“ nedbalosti, nikoli pouze úmyslu. Nedbalost se přitom musí projevit ve větším měřítku. Neobezřetnost může přitom indikovat spousta faktorů, např. nákup zboží za vyšší než běžné ceny na konkurenčním trhu zkušeným podnikatelem, nedostatečné prověřování dodavatele či kvality dodávaných výrobků, neúplné či nesrozumitelné znění smluv aj. Na určitou spřízněnost smluvních stran mohou přitom ukazovat i jiné důkazy či indicie, např. brzké následné propojení, existence vztahu podobného vztahům vymezeným v § 23 odst. 7 ZDP, odhalené „tajné dohody“ atd. Každopádně zde obzvláště platí nezbytnost shromáždění co nejvíce důkazů potřebných k učinění spolehlivého závěru.

---

<sup>377</sup> V ČR si v tomto získaly svou „oblibu“ zvláště reklamní služby; viz citovaná judikatura.

### **3 Stanoviska, návrhy a doporučení**

Tato část sumarizuje vlastní autorova stanoviska vyjádřená již v analytické části této práce, a to stran některých sporných aspektů týkajících se řešení problematiky. Dále pak předkládá na základě poznatků vyplynuvších z analytické části této práce systematický vícekrokový postup pro efektivní posouzení skutečnosti, zda byla transakce uzavřena mezi spojenými osobami či nikoli.

#### **3.1 Stanoviska k některým sporným případům**

Tabulka 4 zahrnuje výběr otázek, jejichž rozborem se autor v předchozí části práce blíže zabýval, k jejichž zodpovězení již byla v odborných kruzích předložena nebo teprve mohou být předložena divergentní stanoviska. V posledním sloupci tabulky je pak vyjádřen postoj autora.

Tabulka 4: Souhrn některých sporných otázek<sup>378</sup>

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
Okamžik posouzení spojenosti osob	K jakému okamžiku se zjišťuje, zda byla transakce uzavřena mezi spojenými osobami?	K okamžiku uzavření smlouvy	Jeví se jako nejvhodnější. Právě okamžikem dokončení kontraktačního procesu je definitivně stvrzen projev vůle stran zřídit mezi sebou závazek obsahující ujednání o ceně.
		K okamžiku účinnosti smlouvy	Méně vhodné. Strany nemusí mít kontrolu nad skutečností ovlivňující účinnost smlouvy. Toto pojetí zvyšuje i nejistotu poplatníků.
		K posledním u dni zdaňovacího období	Méně vhodné. Chybí relevantní argumenty podporující tento závěr. Jedná se navíc o zpětný pohled způsobilý markantně zasáhnout do jistoty poplatníků.

<sup>378</sup> Vlastní zpracování.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Podíl na hlasovacích právech</b>	Bude mít hlasovací strop dle § 353 odst. 2 ZOK vliv na podíl na hlasovacích právech pro účely ZDP?	Ano	Takový výklad neodporuje liteře § 2 odst. 5 ZNaP. Tato varianta navíc reflektuje skutečnou hlasovací sílu akcionáře.
		Ne	Takový výklad je sice rovněž v souladu s dikcí § 2 odst. 5 ZNab, nicméně tato varianta počítá i s hlasy, které nemohou být reálně uplatněny.



Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Podíl na hlasovacích právech</b>	Ovlivní velikost podílu případná sistace hlasovacích práv, jejíž délka trvání nebude závislá převážně na počínání touto sistací dotčeného akcionáře?	Ano	Předností této varianty je, že bere zřetel na aktuální faktický stav, potažmo na dynamický vývoj skutečné velikosti podílu, což může svým způsobem naplnit přání zákonodárce vtělené do předposlední věty § 23 odst. 7 ZDP. Nicméně teleologická argumentace se nezdá být natolik silnou, aby dokázala předčít gramatický výklad zákona.
		Ne	Předností této varianty je, že bere zřetel na aktuální faktický stav, potažmo na dynamický vývoj skutečné velikosti podílu, což může svým způsobem naplnit přání zákonodárce vtělené do předposlední věty § 23 odst. 7 ZDP. Nicméně teleologická argumentace se nezdá být natolik silnou, aby dokázala předčít gramatický výklad zákona.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
Současný výskyt přímých a nepřímých podílů	Lze připustit, aby vlastníkovi akcie zůstal zachován přímý podíl na hlasovacích právech přes skutečnost, že jiné osobě náleží nepřímý podíl na hlasovacích právech z titulu skutečného výkonu hlasovacích práv s touto akcií spojených?	Ano	Tato koncepce v jistém smyslu koresponduje s pojetím určování a výpočtu nepřímých podílů u řetězcových struktur akc. spol., které připouští existenci teoreticky neomezené kumulativní výše všech nepřímých podílů na jedné akc. spol.
		Ne	Ač se jeví prima facie logičtěji, není důvod proč by měl vznik tohoto typu nepřímého podílu založit zánik přímého podílu akcionáře, jakožto vlastníka akcie.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
Současný výskyt přímých a nepřímých podílů	Je přípustné sčítání přímých a nepřímých podílů jedné osoby na jednom subjektu?	Ano	Má daleko větší logické opodstatnění: Pokud pro kapitálovou spojenost postačí 25% nepřímý podíl, tím spíše bude dostačující kombinace přímého a nepřímého podílu (a <i>maiori ad minus</i> ). Jazykový výklad tomuto závěru rovněž svědčí, a to i přes absenci obdobného dodatku jako např. v § 2 odst. 1 písm. j) ZPKT.
		Ne	Lze k ní dospět systematickým výkladem – srovnáním úpravy určení podílů na ZK či hlasovacích právech v jiném právním předpise (např. ZPKT). Její aplikace však přináší absurdní důsledky.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Zástupce PO</b>	Lze považovat zástupce PO za osobu, která se podílí na vedení akc. spol., v níž tento zástupce zastupuje tuto PO ve smyslu § 46 odst. 3 ZOK?	Ano	Zástupce musí jednat s péčí řádného hospodáře, tj. žádnými pokyny či omezeními ze strany zastoupené PO by neměl být vázán. Jeho úkony v oblasti obchodního vedení tedy nemohou být úspěšně napadány námitkou neúčinnosti vůči zastoupené PO. Obchodní vedení tak má po dobu trvání zástupčího oprávnění plně ve svých rukou.
		Ne	Z výše uvedených důvodů nelze za žádných okolností přijmout: tento zástupce není ve stejném právním postavení jako „běžný“ smluvní zmocněnec.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Statutární orgán</b>	Budou členové statutárního orgánu považováni za osoby podílející se na vedení jimi řízené akc. spol vždy, ať už je jejich počet jakýkoli?	Ano	Každý člen má právo se přímo podílet z titulu své účasti v nejvyšším exekutivním orgánu akc. spol. na rozhodování o jejím obchodním vedení. Nazírajíc na problém touto optikou tak nelze popřít, že se na vedení akc. spol. jako celku podílejí všichni členové orgánu.
		Ne	Obecně lze konstatovat, že míra pravděpodobnosti prosazení vlastního návrhu, stanoviska či záměru klesá se zvyšujícím se počtem členů statutárního orgánu. Pro reflexi této skutečnosti však absentuje normativní příkaz.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Statutární orgán</b>	Lze i v případě, že má člen statutárního orgánu dočasně pozastaven výkon funkce, hovořit o tom, že se tento člen z titulu této funkce podílí na vedení akc. spol, v níž tuto funkci zastává?	Ano	Námitka dočasnosti zde stojí na chatrnějších základech než v případech, kdy jsou hlasovací práva pozastavena akcionáři – tomu poskytuje zákon vyšší míru ochrany stran zachování jeho podílu, a tedy obecně vyšší jistotu stran možnosti hlasovací práva opět v budoucnu vykonávat.
		Ne	Překážka takového charakteru, kdy v důsledku pozastavení má tato osoba znemožněn výkon svých rozhodovacích a jiných pravomocí, se zdát být dostatečně silným důvodem. Na rozdíl od případů pozastavení hlasovacích práv akcionářů, není takový výklad v rozporu se zněním ZDP.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
Jiné osoby podílející se na vedení	Lze považovat i některé zaměstnance akc. spol. za osoby, které se podílejí na jejím vedení? Pokud ano, tak za jakých podmínek?	Ano	Tuto možnost nelze vyloučit. Je však třeba trvat na tom, aby byly na tohoto zaměstnance delegovány takové pravomoci, které mohou být využity k samostatnému rozhodování o řízení činností, které jsou klíčové pro realizaci předmětu podnikání akc. spol.
		Ne	Příliš lpějící na požadavek nejvyššího vedení. Argumentace poukazující na možnost přenesení široké škály oprávnění na zaměstnance akc. spol. se zdá by natolik silnou, aby dokázala obstát před imperativem příkazujícím zdrženlivost extenzivního výkladu daňových zákonů v neprospěch daňových poplatníků. Faktor podřízenosti statutárnímu orgánu je však třeba zohlednit v tom smyslu, že takovým zaměstnancem může být vždy maximálně jedna osoba.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Osoby blízké</b>	Může vyšší intenzita citového pouta vykompenzovat vzdálenější příbuzenský vztah a naopak?	Ano	Jelikož široké chápání pojmu příbuzenství může vést k absurdním závěrům, jeví se jako vhodnější chápat pojem osob blízkých jako typový.
		Ne	Došlo by k odhlížení od rodinných vazeb – stupeň příbuzenství by se stal naprosto irelevantní.
	Musí být citový vztah oboustranný?	Ano	Z dikce OZ takový požadavek nevyplývá. Trvat na něm by mělo smysl pouze v některých případech, nikoli všeobecně.
		Ne	Ač není žádoucí na něm bezvýhradně trvat, měl by být brán vždy v úvahu, tj. bude jedním z faktorů, který ovlivní závěr, zda se jedná o blízké osoby či nikoli.



Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
Osoby blízké	Může být PO osobou blízkou k FO?	Ano	Před rekodifikací soukromého práva soudy takový závěr připouštěly. OZ však obsahuje § 22 odst. 2, který na tuto rozhodovací praxi (nejspíše) reagoval. Dřívější rozsudky by tedy měly být již překonané a interpretovány spíše tak, že se snažily vyplnit mezeru v zákoně.
		Ne	Ač může mít FO silný citový vztah k PO, nelze zde v mnoha podstatných rysech najít paralelu s rodinným vztahem.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Subjekty, na jejichž vedení či kontrole se podílí stejná osoba</b>	Způsobuje skutečnost, kdy je jeden subjekt členem statutárního orgánu jedné osoby a zároveň členem dozorčí rady druhé osoby, spojenost těchto dvou osob?	Ano	Musel by se přijmout závěr, že i člen dozorčí rady má tím, že kontroluje výkon působnosti představenstva, svůj podíl na vedení akc. spol. Dozorčí rada však konečné rozhodnutí představenstva nijak zásadně neovlivňuje – pouze dohlíží na to, aby nedocházelo k porušování zákona, stanov či jiných vnitřních předpisů ze strany představenstva.
		Ne	Dozorčí rada je orgánem kontrolním, potažmo dohledovým. ZOK ji nedává žádné právo zasahovat do vedení akc. spol.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Ovládající osoba</b>	Může věřitelská pozice založit ovládání dlužníka?	Ano	Připadá v úvahu spíše ve výjimečných případech, kdy bude dlužníka řídit např. tím, že si vyhradí některé zásadní pravomoci, které jinak náleží do působnosti valné hromady – např. volbu členů statutárního orgánu dlužníka či udělování souhlasu se zcizováním majetku tvořícího podstatnou část aktiv dlužníka.
		Ne	V případech běžného vztahu mezi věřitelem a dlužníkem, tj. kdy si bude věřitel zajišťovat návratnost zapůjčených zdrojů standardními cestami – např. zástavním právem nebo i třeba zajišťovacím převodem práva, pokud tímto nebude realizován skrytý cíl věřitele stran řízení podnikatelské činnosti dlužníka.

Dotčená oblast	Sporná otázka	Varianty řešení	Stanovisko k variantám
<b>Osoby vytvořivší vztah za účelem snížení základu daně</b>	Je třeba prokazovat subjektivní stránku?	Ano	Toto kritérium dává aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 patřičné meze. Mělo by se tedy prokázat buď úmyslné jednání nebo jednání stížené nedbalostí alespoň jedné ze stran transakce, a to buď přímými nebo nepřímými důkazy. Je však třeba k věci přistupovat se zvláštním zřetelem a shromáždit těchto důkazů co nejvíce.
		Ne	Okruh případů, na něž by dopadal § 23 odst. 7 ZDP, by se tímto značně a nepřiměřeně rozšířil – riziko, že by se stala regulace převodních cen nefunkční, poněvadž by nešlo jednoznačně určit, jaké vztahy lze považovat ještě za nezávislé.

### 3.2 Doporučený postup pro zjišťování existence spojených osob

Je jasné, že není v časových možnostech úředních osob správce daně důkladné prozkoumání každé transakce, které uzavřely osoby, o jejichž daňových povinnostech je tento správce daně příslušný rozhodovat, stran ověření případné spojenosti jejich kontrahentů. Proto bude efektivnější zaměřit pozornost nejdříve na to, zda v průběhu zdaňovacího období neuskutečnil poplatník určitou transakci, která budí zjevné podezření. K tomu může správce daně přimět například zjištění, že daňový poplatník vykázal v daňovém přiznání základ daně, který je ve srovnání s předchozími zdaňovacími obdobími nebo v porovnání se základem daně, který vykázali poplatníci podnikající ve stejném či srovnatelném hospodářském odvětví za stejné zdaňovací období, výrazně

nižší.<sup>379</sup> Takový podnět však může dát správci daně i opačná situace. Pokud určitý subjekt vykáže příliš vysoký základ daně, může to znamenat, že se o něj zasloužil určitou transakcí na svůj úkor jiný subjekt. V takových případech by správce daně měl hledat vysvětlení těchto skutečností například v účetních dokladech dané osoby či v jiných povinných evidencích,<sup>380</sup> a to za účelem zjištění, zda šlo o výsledek poněkud nestandardních transakcí, a pokud ano, tak s kým byly uzavřeny. Informace o tom, jaké osobě bylo plněno, však může vzejít i z prostého dokazování toho, zda si daňový subjekt uplatnil jím deklarované náklady oprávněně. Tato osoba musí být přitom zcela jednoznačně identifikována.

Po předběžném výběru takových transakcí pak bude potřeba co nejpřesněji určit okamžik jejich uzavření a poté jej zasadit do správného a přesně časově vymezeného zdaňovacího období poplatníka. Tento okamžik bude zjistitelný či odvoditelný například z následujících skutečností či nosičů informací:

- Samotná smlouva odkazující se na okamžik jejího uzavření.
- Písemná potvrzení o uzavření (ústní) smlouvy (§ 1757 OZ).
- Den uskutečnění účetního případu – obligatorně zaznamenaný v účetních dokladech (§ 11 odst. 1 písm. e) ZoÚ).
- Podrozvahová evidence (§ 13 odst. 1 písm. d) ZoÚ) – pokud současně s okamžikem uzavření smlouvy nedošlo ke vzniku závazkového vztahu.
- Vyjádření účastníků či osob, které se na přípravě či realizaci sjednaného plnění podíleli; tj. zaměstnanci, subdodavatelé aj.
- Daňové doklady pro účely DPH (§ 26 a násl. ZDPH) pro určení nejzazšího okamžiku, kdy mohla být smlouva uzavřena.
- Daňová evidence (§ 7b ZDP), zde záleží na míře podrobnosti vykazovaných údajů.

Následující postup se bude lišit v závislosti na tom, zda byla transakce uzavřena mezi dvěma FO, dvěma PO (akc. spol.) či mezi PO (akc. spol.) a FO.

---

<sup>379</sup> Myšlen je základ daně před úpravami dle § 23–25 ZDP.

<sup>380</sup> U FO nevedoucích účetnictví, kteří jsou plátcí DPH nebo identifikovanými osobami může posloužit např. evidence pro účely DPH dle § 100 ZDPH.

### 3.2.1 Transakce uzavřená mezi dvěma FO

Pokud půjde o dvě FO, mohou nastat pouze následující typy propojení:

- 1) osoby blízké;
- 2) osoby, které vytvořily vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Jelikož by se splnění hypotézy v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP mělo testovat vždy až naposledy,<sup>381</sup> bude pozornost zaměřena prvně na zjišťování, zde se nejedná o osoby blízké.

Jelikož je varieta případů osob blízkých poměrně široká, je doporučeníhodné postupovat v případech, kdy správce daně nemá dopředu žádné indicie ukazující na určitou skupinu osob blízkých, od nejsnáze prokazatelných skupin případů po ty skupiny případů, které budou prokazatelné s většími těžkostmi.

Nejdříve by se tak mělo zjišťovat, zda se nejedná o:

- příbuzné v řadě přímé;
- sourozence;
- manžele;
- osoby v registrovaném partnerství.

Pokud o takové případy nepůjde, bude třeba zkoumat, zda zde nefiguruje společný předek, čímž může být založen několikerý stupeň příbuzenství ve vedlejší linii. Pokud každá z kontrahujících osob bude setrvávat v **manželském svazku**,<sup>382</sup> budou se dále naprosto stejným na předchozích řádcích zmíněným postupem zjišťovat potenciální příbuzenské vztahy mezi samotnými manželskými protějšky těchto osob a zvláště mezi manželským protějškem každé z těchto osob a tou kontrahující stranou, se kterou není tento protějšek v manželském svazku, tj. celkem třikrát opakovaný proces pro případné prokázání **švagrovského vztahu**.<sup>383</sup> Samotný švagrovský vztah však nepovede k závěru, že se jedná o osoby blízké; k tomu je třeba ještě zaměřit pozornost na citový prvek mezi těmito osobami (viz dále).

---

<sup>381</sup> Které řečeno s trochou nadsázky představuje určitou „záchrannou síť“.

<sup>382</sup> Nebo již nebude, ale manželství jedné či obou osob zaniklo z důvodu smrti druhého manžela – viz § 774 *in fine* OZ.

<sup>383</sup> Proces se může opakovat vícekrát, pokud bylo uzavřeno manželství po zániku původního manželství z důvodu smrti druhého manžela.

Všechny tyto příbuzenské vztahy budou dohledatelné či odvoditelné z dat z *informačního systému evidence obyvatel* vedeného dle ZoEO.

Teprve pokud se neprokáže žádný rodinný vztah, přijde na řadu zkoumání existence jemu **obdobného vztahu**, jehož prokázání bude obecně náročnější. Spolu s tím se bude muset určitým způsobem kvantifikovat **intenzita citového pouta**, tj. jak velice záleží jedné osobě na tom, jak se druhé osobě v životě daří. Citovou složku bude nutno podrobit analýze rovněž v případech, kdy se prokáže jiný rodinný vztah než takový, jaký byl uveden v textu výše (např. již zmiňované švagrovství). Intenzita citových vazeb musí být následně poměřena se stupněm příbuzenského vztahu či s množstvím rysů, kterými se tento jiný vztah příbuzenskému vztahu kvalitativně podobá. Dokazování se v tomto směru neobejde bez *dotazování* se osob, které mají o kvalitě tohoto vztahu konkrétní informace – nejčastěji osob v příbuzenském poměru, přátel, důvěrných známých či jiných osob, které s posuzovanými subjekty přichází často do styku. Tyto osoby tak mohou poskytnout informace jednak stran vztahu, jaký mezi sebou dotčené subjekty mají či udržují, a jednak stran skutečností, a to například v podobě vyličených konkrétních událostí, indikujících jejich citové pouto. Aby šlo učinit závěr o blízkosti těchto osob, musí z provedených důkazů vyplývat, že k sobě mají v osobní rovině mnohem blíže než osoby, které pojí neutrální citový vztah a které zároveň mezi sebou neudržují vztah, jehož rysy by šly připodobnit vztahu rodinnému (tj. např. osoby, které se vzájemně vůbec neznají).

### 3.2.2 Transakce uzavřená mezi FO a PO

Mezi FO a PO připadají v úvahu následující vztahy spojenosti:

- 1) FO se přímo či nepřímo podílí na ZK či hlasovacích právech PO, s tím, že tento podíl činí v průměru za zdaňovací období minimálně 25 %.
- 2) FO se podílí na vedení či kontrole PO.
- 3) FO je osobou blízkou osobě podílející se na vedení či kontrole PO.<sup>384</sup>
- 4) FO ovládá PO.
- 5) FO vytvořila vztah s PO převážně za účelem snížení základu daně.

---

<sup>384</sup> Dovozené jedním z judikátu (viz výše).

Prokazovat by se měly nejdříve skutečnosti či vztahy, jejichž existenci lze snadno ověřit. Tabulka 5 tak zachycuje návod, jak by měl správce daně krok za krokem postupovat, a to zejména za účelem prokázání podílu na vedení z pozice člena statutárního orgánu PO, kapitálové spojenosti nebo ovládání. Výčet důkazních prostředků je však pouze demonstrativní; poukazuje na takové, které vztah spojenosti mohou poměrně spolehlivě odhalit. Správce daně by jich měl však využít co nejvíce, zvláště pokud má o věrohodnosti některých z nich důvodné pochybnosti.



Tabulka 5: Postup k prokázání vztahu spojenosti mezi FO a PO<sup>385</sup>

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Členství ve statutárním orgánu	Trvání k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	OR: identifikační údaje včetně dne vzniku a zániku funkce (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR).

---

<sup>385</sup> Vlastní zpracování.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Členství ve statutárním orgánu	Pozastavený výkon funkce	Nemožnost vykonávat rozhodovací pravomoci → vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	OR: § 48 odst. 1 písm. e) ZVR.
	Dostatečný počet členů pro přijímání rozhodnutí	Statutární orgán je dočasně nefunkční → vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	OR: informace o celkovém a aktuálním počtu členů (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR). Sbírka listin OR: stanovy (§ 66 písm. a) ZVR) obsahující informaci o kvoru pro usnášeníschopnost; jinak se aplikuje subsidiárně § 156 odst. 1 OZ, tj. přítomnost minimálně nadpolovičního počtu všech členů.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Členství ve statutárním orgánu	Působnost vykonával likvidátor	Ztráta rozhodovacích pravomocí→ vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	Sbírka listin OR: informace o jmenování, volbě či ukončení funkce (§ 66 písm. b) ZVR).
	Působnost vykonával opatrovník z důvodu neschopnosti orgánu plnit svou rozhodovací funkci	Dočasná ztráta rozhodovacích pravomocí→ vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	Sbírka listin OR: Informace o jmenování opatrovníka (§ 66 písm. d) ZVR).  OR: Zánik funkce zpravidla nastane současně se vznikem či obnovením funkce člena statutárního orgánu (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR).

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Členství ve statutárním orgánu	Opatrovník převzal některé rozhodovací pravomoci z důvodu střetu zájmů člena orgánu	Velmi rozsáhlé omezení stran obchodního vedení povede k vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	Sbírka listin OR: informace o jmenování opatrovníka a rozsah jemu udělených pravomocí (§ 66 písm. d) ZVR). Výpověď opatrovníka či jiných osob schopných dosvědčit, kdy došlo k naplnění účelu opatrovnictví, tj. např. k odstranění střetu zájmů.
	Na majetek PO byl prohlášen konkurs	Ztráta dispozičního oprávnění k majetkové podstatě → vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	Insolvenční rejstřík: zveřejnění (§ 24 odst. 1 IZ).

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Členství ve statutárním orgánu	Insolvenční řízení vedené s PO a existence významného zajištěného věřitele	Velmi rozsáhlé omezení stran rozhodování o provozních záležitostech PO povede k vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	Insolvenční rejstřík: seznam přihlášených pohledávek – jména věřitelů, předmět a den vzniku jejich zajištění (§ 9 odst. 2 písm. e) bod 3 a 11 IZVyh).
	Další překážky objektivně bránící v rozhodování o záležitostech obchodního vedení	Vyloučení z dosahu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Zástupce PO na jednání statutárního orgánu, jejímž členem je tato PO (§ 154 OZ)	Trvání zastoupení k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	OR: identifikační údaje (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR). Smlouva o zastoupení; odvolání zmocnění; výpověď zmocnění či jiné doklady prokazující, kdy zmocnění vzniklo a kdy zaniklo.
	Stejně jako u předchozího vztahu		Stejně jako u předchozího vztahu.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Koncern</b>	Zjistit, zda byla akc. spol. jeho součástí k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	Internetové stránky akc. spol. (§ 79 odst. 3 ZOK). Sbírka listin OR: zpráva o vztazích (§ 66 písm. 1) ZVR).
	Členové statutárního orgánu řídící osoby	Mohou dávat pokyny týkající se obchodního vedení řízené osoby (§ 81 odst. 1 ZOK)	OR: identifikační údaje (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR).

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Koncern</b>	Činnost řízené osoby, která je podrobena jednotnému řízení	Význam pro hospodářskou činnost PO jako celek	Sbírka listin OR: zpráva o vztazích (§ 66 písm. 1) ZVR) – informace dle § 82 odst. 2 písm. b) a c) ZOK. Koncernová smlouva.
	Význam těchto činností ve vztahu k předmětu podnikání řízené osoby	Zda se nejedná pouze o podpůrné či doplňkové činnosti	Sbírka listin OR: stanovy (§ 66 písm. a) ZVR) obsahující předmět podnikání (§ 250 odst. 2 písm. a) ZOK). Výroční zpráva a internetové stránky: větší osvětlení předmětu podnikání. Svěddecké výpovědi zaměstnanců: vyjádří se k prováděným činnostem/aktivitám a jejich relevanci.



Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Ovládání</b>	Trvání k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	Sbírka listin OR: zpráva o vztazích (§ 66 písm. 1) ZVR).  Pozn. Pročíst se musí všechny zprávy o vztazích v řetězci ovládaných osob, které jsou zároveň osobami ovládajícími, a to kvůli možnému nepřímému ovládání.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Alespoň 25% přímý podíl na ZK nebo hlasovacích právech	Akcionářské složení a jeho změny v průběhu celého zdaňovacího období	Zde jsou rozhodné stavy podílů v jednotlivých měsících zdaňovacího období	Údaje z evidence ZCP, ICP (§ 94 odst. 1 ZPKT) nebo seznam akcionářů (§ 264 ZOK): u ZCP informaci poskytuje centrální depozitář, u ICP schovatel a u listinných akcií sama akc. spol. (§ 266 odst. 2 ZOK ve spojení s § 115 odst. 1 písm. d) ZPKT).  Účetnictví (účet 353-Pohledávky za upsaný ZK), listina upisovatelů (§ 481 ZOK), potvrzení vydané dle § 481 odst. 3 ZOK či jiná listina dokladující okamžik účinného upsání akcií při zvyšování ZK.
	Vlastní akcie v majetku PO	Musí být vyloučeny z výpočtu	Sbírka listin OR: výroční zpráva (§ 66 písm. c) ZVR) nebo příloha k účetní závěrce (§ 307 ZOK); účetnictví (účet 252-Vlastní podíly).

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Alespoň 25% přímý podíl na ZK nebo hlasovacích právech</b>	<p>Stavy podílu na ZK či hlasovacích právech platné k určitému dni v měsíci</p> <p>Akcie s podmíněným hlasovacím právem – zda podmínka trvala a kdo měl nad ní kontrolu</p>	<p>Je třeba zjistit aritmetický průměr měsíčních stavů</p> <p>Trvání podmínky je určující pro správné přiřazení podílů jednotlivým akcionářům</p>	<p>Seznam akcionářů (§ 264 odst. 2 ZOK), údaje na majetkovém účtu (§ 94 odst. 1 ZPKT) či evidence ICP vedená schovatelem (§ 94 odst. 1 ZPKT ve spojení s § 2414 OZ) ve spojení se stanovami: informace o jmenovité hodnotě, výši ZK, druzích akcií a práv s nimi spojených a případný hlasovací strop (§ 353 odst. 2 ZOK).</p> <p>Zaznačené datum účinnosti změn stanov; účetnictví (účet 411 - Základní kapitál) či jiné doklady stvrzujících splacení požadované minimální výše emisního kursu k účinnosti zvýšení ZK (např. výpisy z účtu, vydaná potvrzení dle § 481 odst. 3 ZOK) dle § 464 odst. 2 ZOK.</p>

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Alespoň 25% přímý podíl na ZK nebo hlasovacích právech	Aritmetický průměr měsíčních stavů		

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Alespoň 25% nepřímý podíl na ZK či hlasovacích právech z akcionářské pozice</b>	Zjistit si přímé akcionářské podíly na ZK či hlasovacích právech této akc. spol. v průběhu celého zdaňovacího období a vypočítat aritmetický průměr měsíčních stavů	Zde jsou rozhodné stavy podílů v jednotlivých měsících zdaňovacího období	Viz předchozí vztah.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Alespoň 25% nepřímý podíl na ZK či hlasovacích právech z akcionářské pozice	Zopakovat stejný postup u takových akcionářů této akc. spol., na něž připadl alespoň 25% podíl na ZK či hlasovacích právech	Zjištění nepřímého kapitálového podílu	Viz předchozí vztah.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Alespoň 25% nepřímý podíl na ZK či hlasovacích právech z akcionářské pozice	Tímto postupem nadále rozkrývat celý řetězec akc. spol., který spojuje alespoň 25% podíl na ZK či hlasovacích právech, než se odhalí FO stojící na jeho počátku	Zjištění nepřímého kapitálového podílu	Viz předchozí vztah.

Právní skutečnost	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
Alespoň 25% nepřímý podíl na ZK či hlasovacích právech z jiné než akcionářské pozice (např. z pozice zástavního věřitele)	Osoba odlišná od akcionáře může vykonávat hlasovací práva spojená s akcií	Signalizuje potenciální nepřímý kapitálový podíl	Smlouva mezi akcionářem a touto FO; záznam na majetkovém účtu u ZCP (§ 94 odst. 1 ZPKT) nebo informace poskytnutá schovatelem u ICP (analogická aplikace § 94 odst. 1 ZPKT na základě § 2414 OZ); výpovědi akcionářů či jiných osob účastnících se valné hromady; listina přítomných (§ 413 ZOK).
	Autonomní výkon hlasovacích práv	Nezbytná podmínka pro nepřímý kapitálový podíl	Znění smlouvy mezi akcionářem a touto FO: u ZCP bude mít k dispozici kopii případné zástavní smlouvy centrální depozitář (čl. 26 odst. 2 Provozního řádu Centrálního depozitáře cenných papírů), tj. správce daně k ní bude mít přístup na základě § 115 odst. 1 písm. d) ZPKT.  Výpověď tohoto akcionáře.



V případě, že se navrhovanými důkazními prostředky vztah spojenosti neprokáže, měl by správce daně zaměřit svou pozornost na ověření vztahu, kdy se FO podílí na vedení PO z jiné pozice než z pozice člena jejího statutárního orgánu. Takový postup zachycuje Tabulka 6.

Tabulka 6: Osoby s potenciálním podílem na vedení akc. spol.<sup>386</sup>

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Likvidátor</b>	Trvání k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu  Likvidátor bude vždy osobou podílející se na vedení akc. spol	Sbírka listin OR: informace o jmenování, volbě či ukončení funkce (§ 66 písm. b) ZVR).  OR: identifikační údaje likvidátora (§ 65 písm. b) ZVR).

---

<sup>386</sup> Vlastní zpracování.

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Opatrovník</b>	Trvání k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	<p>OR: identifikační údaje (§ 65 písm. m) ZVR).</p> <p><u>Vznik funkce</u></p> <p>Sbírka listin OR: informace o jmenování (§ 66 písm. d) ZVR).</p> <p><u>Zánik funkce</u></p> <p>OR: obnova fungování statutárního orgánu (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR).</p> <p>Svědecké výpovědi: tvrzení opatrovníka či jiných osob schopných dosvědčit, kdy došlo k naplnění účelu opatrovnictví, tj. např. k odstranění střetu zájmů.</p>

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Opatrovník</b>	Omezení v udělených pravomocích či oprávnění rozhodovat ve všech věcech týkajících se běžné správy akc. spol.	Pokud opatrovník nebude v rámci svých pravomocí oprávněn k vykonávání obchodního vedení nebo bude oprávněn pouze k rozhodování o bagatelních záležitostech obchodního vedení, bude mimo dosah § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP	Sbírka listin OR: uloženo rozhodnutí soudu (§ 66 písm. d) ZVR).
<b>Prokurista</b>	Trvání k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	OR: identifikační údaje (§ 25 odst. 1 písm. i) ZVR). <u>Vznik funkce</u> Plná moc; smlouva o zástupčím oprávnění. <u>Zánik funkce</u> Plná moc; smlouva o zástupčím oprávnění; výpověď; odvolání.

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Prokurista</b>	Rozsah pravomocí	Prokurista musí být nadán značnými rozhodovacími pravomocemi	<p>Smlouva o zástupčím oprávnění obsahující případné vnitřní pokyny dle § 453 OZ.</p> <p>Výpovědi ostatních zaměstnanců či jiných osob (např. členů orgánů): detailnější vylíčení rozsahu svěřených pravomocí a poskytnutí srovnání s pravomocemi náležejícími vedoucím zaměstnancům.</p> <p>OR: omezení stran zcizování nemovitých věcí či na zastupování pouze určité pobočky nebo závodu (§ 25 odst. 1 písm. i) ZVR).</p>

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Prokurista</b>	Identifikace činností, které jsou klíčové pro realizaci předmětu podnikání akc. spol.	Porovnání s rozsahem prokuristovi svěřených pravomocí, poněvadž ten musí být oprávněn rozhodovat o všech klíčových činnostech	Sbírka listin OR: stanovy (§ 66 písm. a) ZVR) obsahující předmět podnikání (§ 250 odst. 2 písm. a) ZOK).  Výroční zpráva a internetové stránky: větší osvětlení předmětu podnikání.  Svěddecké výpovědi zaměstnanců: vyjádří se k prováděným činnostem/aktivitám a jejich relevanci.
<b>Vedoucí zaměstnanec</b>	Trvání pracovněprávního vztahu k rozhodnému okamžiku	Je třeba zkoumat, zda daný vztah trval k okamžiku uzavření smluvního vztahu	Informace od okresní správy sociálního zabezpečení: datum nástupu a skončení výkonu zaměstnání jednotlivých zaměstnanců zaměstnavatele obligatorně hlášený dle § 94 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů.  Mzdové listy: jména všech osob pobírajících příjmy dle § 6 ZDP v každém kalendářním měsíci (§ 38j odst. 2 ZDP).

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Vedoucí zaměstnanec</b>	Náplň práce a zařazení v úrovni organizační struktury managementu	Zaměstnanci musí být svěřena široká škála pravomocí, jimiž jako vysoce postavený manažer rozhoduje o otázkách běžného života akc. spol.	Pracovní smlouvy (dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr): informace o druhu práce, popř. její bližší specifikaci.  Výpovědi ostatních zaměstnanců či jiných osob schopných dosvědčit rozsah jemu udělených pravomocí.  Organizační schémata: informace o výlučnosti a komplexnosti vedení co do počtu řízených samostatných organizačních složek akc. spol.

Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Vedoucí zaměstnanec</b>	Identifikace činností, které jsou klíčové pro realizaci předmětu podnikání	Porovnání s rozsahem zaměstnanci svěřených pravomocí, poněvadž ten musí být oprávněn rozhodovat o všech klíčových činnostech	Sbírka listin OR: stanovy (§ 66 písm. a) ZVR) obsahující předmět podnikání (§ 250 odst. 2 písm. a) ZOK).  Výroční zpráva a internetové stránky více osvětlující předmět podnikání.  Svěddecké výpovědi zaměstnanců: vyjádří se k prováděným činnostem/aktivitám a jejich relevanci.
<b>Faktický/stínový vedoucí</b>	Potenciální případy: bývalí členové statutárního orgánu	Signál pro následné podrobnější zkoumání	OR: § 25 odst. 1 písm. g) ZVR.
	Potenciální případy: členové statutárního orgánu osoby, která ovládá akc. spol.	Signál pro následné podrobnější zkoumání	Sbírka listin OR: zpráva o vztazích (§ 66 písm. l) ZVR).  OR: identifikace členů statutárního orgánu ovládající osoby (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR).



Právní vztah k PO	Skutečnosti k ověření	Význam pro dokazování	Možné důkazní prostředky
<b>Faktický/stínový vedoucí</b>	Potenciální případy: členové statutárního orgánu osoby, která je členem statutárního orgánu akc. spol.	Signál pro následné podrobnější zkoumání	OR: identifikace členů statutárního orgánu osoby, která je členem statutárního orgánu akc. spol. (§ 25 odst. 1 písm. g) ZVR).
	Potenciální případy: významní obchodní partneři (věřitelé) akc. spol., členů statutárního orgánu, prokuristy, likvidátora, opatrovníka či vedoucího zaměstnance této akc. spol.	Signál pro následné podrobnější zkoumání	Účetnictví, daňová evidence či jiné záznamy: informace o transakcích majících významný přímý či nepřímý dopad na celkové hospodaření těchto osob, a to včetně protistrany, s níž byly uzavřeny.
	Faktické vedení	Nelze opomíjet faktické projevy vedení, které mají stejný dopad jako případy zastávání formálně uznané funkce	Svědecké výpovědi: zaměstnanci akc. spol., akcionáři, členové orgánů či jiné osoby znalé toho, kdo akc. spol. fakticky vede, resp., kdo si tuto pravomoc vymínil.

K případům podílení se na vedení je třeba ještě upozornit na to, že by se nemělo zapomínat na prokazování toho, zda některá z osob podílející se na vedení PO nebyla k rozhodném okamžiku osobou blízkou k osobě, s níž PO uzavřela dotčenou transakci. Bude tak potřeba sepsat seznam osob podílejících se na vedení akc. spol. a u nich pak postupně zkoumat vztah k osobě, která s touto akc. spol. uzavřela předmětnou transakci.

### **3.2.3 Transakce uzavřená mezi dvěma PO**

Dvě PO mohou být spojeny následujícími způsoby:

- 1) První (druhá) PO se přímo či nepřímo podílí na ZK či hlasovacích právech druhé (první) PO, s tím, že tento podíl činí v průměru za zdaňovací období minimálně 25 %.
- 2) Na první i druhé PO se přímo či nepřímo na ZK či hlasovacích právech podílí totožná osoba, s tím, že tento podíl činí v průměru za zdaňovací období minimálně 25 %.
- 3) První (druhá) PO se podílí na vedení či kontrole druhé (první) PO.
- 4) Shodná osoba či osoby blízké se podílí na vedení či kontrole první i druhé PO.
- 5) První (druhá) PO ovládá druhou (první) PO.
- 6) Shodná osoba ovládá první i druhou PO.
- 7) PO mezi sebou vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Postup zde nebude příliš odlišný od postupu v případě, že bude zkoumána transakce, kterou zrealizovala FO s PO; stejně tak potenciální použitelné důkazní prostředky budou víceméně stejné.

K prokázání kapitálové spojenosti musí být náležitě rozkryty akcionářské struktury osob patřících do řetězce, jehož mezičlánky jsou propojeny alespoň 25% podílem na ZK či hlasovacích právech, a to počínaje zjišťováním akcionářské struktury každé z těchto PO. Takto může být odhalen přímý či nepřímý kvalifikovaný kapitálový podíl jedné PO na druhé, anebo osoba akcionáře, která jej má na obou těchto PO.

K prokázání ovládajícího vztahu musí být řádně prostudovány zprávy o vztazích obou PO a stejně tak i zprávy o vztazích osob, které jsou v prvně uvedených zprávách o vztazích označeny jako osoby tyto PO ovládající, a to za účelem prokázání případného

nepřímého ovládání. Rovněž i zde může být odhalena osoba, která obě tyto PO přímo či nepřímo ovládá.

Stejně jako u případů, kdy byla transakce uzavřena mezi FO a PO je třeba zjistit, zda není jedna PO členem statutárního orgánu druhé PO (a jestli mu nebyla pozastavena funkce či zda je statutární orgán dostatečně obsazen k činění rozhodnutí, zda není v likvidaci či zda nebyly některé pravomoci svěřeny soudem jmenovanému opatrovníkovi), zda subjekt, v němž je PO členem statutárního orgánu, není náhodou řídicí osobou v koncernu, zda není likvidátorem či zda se nenachází v pozici faktického nebo stínového vedoucího. I zde platí, že PO budou spojené, pokud se na jejich vedení budou podílet totožné osoby. Navíc u FO podílejících se na vedení jedné PO bude potřeba ověřit, zda není osobou blízkou vůči FO, která se podílí na vedení druhé PO.

### **3.2.4 Vztah vytvořený převážně za účelem snížení základu daně**

Až pokud se neprokáže propojenost dle § 23 odst. 7 písm. a) nebo písm. b) bod 1. až 4. ZDP, bude namíste uvažovat o tom, zda není možné daný případ podřadit pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. V takových případech se však správce daně nevyhne tomu, aby nejdříve určil cenu obvyklou a poté porovnal, jak moc se sjednaná cena od ní lišila. Pokud bude cena obvyklá diametrálně odlišná od ceny sjednané, aplikuje se § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP na tyto případy bez dalšího. Pokud ne, musí se správce daně zabývat tím, zda byla cena takto sjednána úmyslně za účelem krácení daně či nikoli. Takový úmysl bude často možné prokázat pouze řadou nepřímých důkazů. Tento fakt může vyplynout například z e-mailové korespondence, svědeckých výpovědí osob podílejících se na sjednávání nebo realizaci kontraktu, nedostatečně vysvětlené změny dodavatele či přistoupení na náhlé a rapidní navýšení či snížení ceny bez toho, aby k tomu byla osoba vnitřními či vnějšími okolnostmi donucena. Pokud se úmysl prokáže, povede to opět k automatické aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Pokud se úmyslné jednání stran neprokáže, je třeba zaměřit svou pozornost na to, zda osoba, která přistoupila na pro ni ekonomicky nevýhodné podmínky smlouvy, projevila dostatečnou obezřetnost, kterou po ní bylo možné spravedlivě požadovat, aby si tuto skutečnost ověřila. Mělo by se přitom jednat o neobezřetnost ve *větším měřítku*, a to buď co do počtu takových situací nebo co do míry jejího projevu v rámci konkrétního počínu. Správce daně by si tak měl za tímto účelem položit následující otázky:

- a) Jak běžně se v daném období obchodovalo na trhu s daným aktivem či s danou službou a mohla být posuzované straně známa jejich tržní cena?
- b) Měla posuzovaná strana dostatečné lidské či technické zdroje, aby mohla poměrně snadno a rychle identifikovat pro ni na trhu existující výhodnější obchodní příležitost?
- c) Vyhledávala si či zkoušela posuzovaná strana oslovit jiné subjekty ochotných vstoupit do transakce se stejným či srovnatelným předmětem plnění?
- d) Jak určité a srozumitelně byly formulovány uzavřené smlouvy? Neobsahovaly věcné rozpory?
- e) Kontrolovaly si strany dodržování smluvních podmínek, a to například bezvadnost a úplnost poskytnutého plnění?

Pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP by měl z odpovědí na výše uvedené otázky vyplynout závěr, že poplatník značně zanedbal využití vnitřních mechanismů, které měl k dispozici k tomu, aby si řádně prověřil, zda není na trhu reálná možnost uzavřít stejný kontrakt s jinou osobou za pro něj ekonomicky výhodnějších podmínek. Správce daně by však měl přihlédnout i k okolnostem, které mohou uzavření nevýhodné transakce ospravedlnit. Touto okolností může být například určitá tíseň daňového poplatníka (např. problém s likviditou pojící se s potřebou rychle zpeněžit svůj majetek).

### 3.2.5 Další postup

Poté, co se prokáže, mezi jakými osobami byly uzavřeny na první pohled nestandardní transakce, měl by správce daně přejít k bližšímu zkoumání i jiných transakcí, a to u osob, u nichž se hospodářský výsledek či rozdíl mezi příjmy a výdaji rovněž pohyboval pod odvětvovým průměrem.<sup>387</sup> Následující postup pak bude identický. Využívána budou rovněž zjištění z jiných daňových řízení, a to i vedená v souvislosti s jinými daněmi (např. nebývale vysoký nárokováný nadměrný odpočet DPH může být důsledkem nestandardní transakce se spojenou osobou). Z toho důvodu bude vždy záležet na zjištěních správcem daně již dříve získaných, která mu dají podnět ke konkrétním

---

<sup>387</sup> Opomíjet se však nemohou ani subjekty, které dosáhly nadprůměrných zisků; zde však bude kontrola buďto vedená na základě určitého podezření anebo pouze namátkově.

úkonům. Další postup, který by byl univerzálně použitelný, tak není příliš praktické stanovovat.

## ZÁVĚR

Cílem práce byla systematizace pravidel pro kategorizaci spojených osob a prezentace návrhů a doporučení na efektivní postup pro posouzení existence tohoto vztahu. Práce přitom podala zevrubnější analýzu jednotlivých typů spojených osob, vymezila jejich specifika, upozornila na možná úskalí a problematické aspekty, na něž se v odborném diskurzu objevují variantní stanoviska.

Nosným zdrojem informací byla přitom související judikatura. K rozsudkům v dané oblasti klíčovým byl dále přidán i autorův komentář. Je však nutno konstatovat, že judikatura vyjadřující se přímo k definičním znakům či kritériím pro identifikaci jednotlivých typů spojených osob není zatím příliš bohatá a lze tak očekávat, že ji čeká ještě dlouhý vývoj. I tak lze však nalézt judikáty, které již několik otázek zodpověděly. Autor se však se všemi z nich nemůže zcela ztotožnit, což vždy v práci spolu se zdůvodněním zmiňuje.

Pro práci je stěžejní její analytická část. V první kapitole vysvětlila podstatu přímé kapitálové spojenosti, uvedla osoby, kterých se může dotýkat a objasnila termíny podíl na ZK a podíl na hlasovacích právech. Nastínila přitom několik speciálních případů, u nichž není zcela jednoznačný postup pro správný výpočet výše hlasovacího podílu. Dále se věnovala nepřímé kapitálové spojenosti a pravidel pro výpočet nepřímého podílu. Byly přitom popsány dvě možné varianty tohoto nepřímého podílu. Další kapitola se zabývala analýzou slovního spojení „podílení se na vedení“, čímž mohly být do této skupiny zařazeny konkrétní typy právních vztahů; byly přitom vyjmenovány i některé faktory či podmínky, které musí být navíc splněny. Samostatná kapitola podrobněji vymezila dílčí kategorie osob blízkých. Rovněž i zde bylo poukázáno na dosud nevyjasněné otázky stran potenciálního okruhu zde patřících osob a nezbytných náležitostí kvality tohoto vztahu. Další kapitola vysvětlila podstatu ovládání, ovlivnění, koncernu a jednání ve shodě. Byly přitom přestřeny jednotlivé charakteristiky těchto skutečností. Jelikož se jedná o problematiku komplexní, v níž může vystupovat řetězec několika právnických osob, bylo pro lepší pochopení této problematiky autorem vytvořeno názorné schéma. Jako poslední se práce zabývala specifickým do značné míry neurčitě v zákoně vymezeným případem spojených osob, a to takovým, kdy tyto osoby vytvořily vztah převážně za účelem snížení základu daně. Zde autor čtenáře seznámil

s dnes již poměrně ustáleným judikatorním výkladem tohoto ustanovení a zároveň vyslovil názor, že jej považuje za neudržitelný. v závěru každé dílčí kapitoly autor vyjmenoval některé důkazní prostředky, které lze pro prokázání těchto vztahů použít.

Návrh práce spočíval v prezentaci vlastních stanovisek k zásadním, leč sporným, k danému tématu vážnoucím otázkám. Dále byl předložen doporučený postup, který by měl za předpokladu, že v něm zmíněné důkazní prostředky věrně zobrazují realitu, sloužit k odhalení případných vztahů spojenosti u osob, které mezi sebou uzavřely transakci za nestandardních podmínek.

Přínos práce by měl spočívat ve vnesení více světla do této problematiky, o které prozatím nebylo jako o celku v odborné literatuře ve větších podrobnostech a širších souvislostech pojednáno. Autor přitom při psaní této práce objevoval celou řadu otázek, na které se mu nepodařilo najít v odborných zdrojích explicitní odpovědi. Proto se místy pouštěl do úvah, které mohou vést k zamyšlení. Velké množství těchto zajímavých otázek do práce zakomponoval a k části z nich zaujal své vlastní stanovisko, o kterém si myslí, že je *de lege lata* správné, a které by se tak mělo dle něj aplikovat i v praxi.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- 1) Base erosion and profit shifting. *oecd.org* [online]. OECD. [cit. 6.11.2020].  
Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
- 2) BORKOVCOVÁ, Petra. Právnícká osoba jako člen orgánu kapitálové obchodní společnosti [online]. Praha, 2015 [cit. 9.3.2021]. Dostupné z: <http://hdl.handle.net/20.500.11956/91164>. Rigorózní práce. Univerzita Karlova, Právnícká fakulta. Vedoucí práce Petr Čech.
- 3) BRYCHTA, Karel, Michal IŠTOK, Aleksandra SULIK-GÓRECKA a Veronika POREIZS.  
*Transfer pricing in V4 countries* [online]. © VUTIUM 2020 [cit. 27.10.2020]  
DOI: <http://dx.doi.org/10.13164/9788021458734>. Dostupné z: [https://www.transferpricing-v4.net/data/files/E-book/Transfer\\_Pricing\\_in\\_V4\\_Countries.pdf](https://www.transferpricing-v4.net/data/files/E-book/Transfer_Pricing_in_V4_Countries.pdf).
- 4) *Centrální depozitář cenných papírů* [online]. Centrální depozitář cenných papírů, 2019. [cit. 11.11.2020]. Dostupné z: <https://www.cdcp.cz/index.php/cz/>.
- 5) CSACH, Kristián; Bohumil HAVEL a kol. *Akcionářské dohody*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 157. ISBN 978-80-7552-784-4.
- 6) ČECH, Petr a Petr ŠUK. *Právo obchodních společností v praxi a pro praxi (nejen soudní)*. Praha: Polygon, 2016. ISBN 978-80-7273-177-0.
- 7) ČERNÁ, Stanislava a kol. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-735-5.
- 8) ČERNÁ, Stanislava. o variantách uspořádání podnikatelského seskupení.  
*Časopis pro právní vědu a praxi* [online]. 2015, roč. 23, č. 1. [cit. 5.12.2020]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/5351/4439>.
- 9) DĚDIČ, Jan. Nemůžete lidi považovat za zlé potvory. *Lidové noviny* [online]. 4.4.2011, roč. 24, č. 79, s. 26 [cit. 5.12.2020]. Dostupné z: <https://www.ksb.cz/docs/110404-lidove-noviny-rozhovor-jde.pdf>.
- 10) Důvodová zpráva k zákonu č. 210/1997 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=2&CT=147&CT1=0>.



- 11) Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a další související zákony [online]. Dostupné z:  
<https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=252&CT1=0>.
- 12) Důvodová zpráva k zákonu č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech [online]. Dostupné z:  
<https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=207&CT1=0>.
- 13) Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník [online].  
Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=362&CT1=0>.
- 14) Důvodová zpráva k zákonu č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=363&CT1=0>.
- 15) DVOŘÁK, Tomáš. *Akciová společnost*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7478-961-8.
- 16) DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-125-5.
- 17) EICHLEROVÁ, Kateřina a kol. *Rekodifikace obchodního práva–pět let poté. Pocta Stanislavě Černé*. 1. Svazek. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-426-5.
- 18) ELIÁŠ, Karel a kol. *Občanský zákoník–velký akademický komentář*. 1. svazek. § 1–487. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-687-7.
- 19) EUROPEAN COMMISSION. Commission Recommendation 2012/772/EU of 6 December 2012 on aggressive tax planning [online]. [cit. 7.5.2021]. Dostupné z:  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32012H0772>.
- 20) GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7.vydání. Aleš Čeněk: Plzeň, 2017. ISBN 978-80-7380-652-1.
- 21) HAMPEL, Petr a Ivo WALDER. *Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-506-1.
- 22) HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. ISBN 978-80-7380-104-5.

- 23) HAVEL, Bohumil. Věřitel coby vlivná osoba (aneb vliv není totéž co být pod vlivem). In: ZOUFALÝ, Vladimír (ed.). *Karlovarské právnické dny*. XXIV. vydání. Praha: Leges, 2016. ISBN 978-80-7502-151-9.
- 24) Informace MF ke skupinové registraci čj. 18/57688/2008-181 [online]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Infor\\_skupinova\\_reg.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Infor_skupinova_reg.pdf).
- 25) JANOŠEK, Vladimír. Akcie s podmíněným hlasovacím právem. In: *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo. 6.6.2018 [cit. 24.2.2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/akcie-s-podminenym-hlasovacim-pravem-107602.html>.
- 26) JANOŠEK, Vladimír. Akciová společnost má povinnost archivovat údaje vymazané ze seznamu akcionářů. In: *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo. 24.1.2019 [cit. 10.11.2020]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/akciová-společnost-má-povinnost-archivovat-údaje-vymazane-ze-seznamu-akcionarů-108761.html>.
- 27) KOZÁK, Jan a kol. *Insolvenční zákon. Komentář*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-578-1.
- 28) KPMG. Finanční správa si zamilovala převodní ceny. In: *KPMG* [online]. 8.9.2017 [cit. 3.10.2020]. Dostupné z: <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>.
- 29) KÜHN, Zdeněk a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-479-1.
- 30) LASÁK, Jan a kol. *Zákon o nabídkách převzetí. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7537-888-6.
- 31) LASÁK, Jan a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-537-5.
- 32) LASÁK, Jan a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-537-5.
- 33) Legislativa: Dvojí zdanění: Přehled platných smluv. *mfcz.cz* [online]. Praha: Ministerstvo financí. 2012, poslední aktualizace 21.10.2020 [cit. 27.10.2020]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

- 34) MAŘÁDEK, David. Několik poznámek k problematice právnické osoby jako osoby blízké. *Právník. Teoretický časopis pro otázky státu a práva* [online]. 2017, roč. 156, č. 1. [cit. 27.11.2020]. ISSN 0231-6625. Dostupné z: [https://www.ilaw.cas.cz/upload/web/files/pravnik/issues/2017/1/4b.GLOS\\_Y\\_Mařádek\\_1\\_2017.pdf](https://www.ilaw.cas.cz/upload/web/files/pravnik/issues/2017/1/4b.GLOS_Y_Mařádek_1_2017.pdf).
- 35) MELZER, Filip; Petr TÉGL a kol. *Občanský zákoník–velký komentář*. Svazek I. § 1–117. Praha: Leges, 2013. ISBN 978-80-87576-73-1.
- 36) MELZER, Filip; Petr TÉGL a kol. *Občanský zákoník–velký komentář*. Svazek IV. § 655–975. Praha: Leges, 2016. ISBN 978-80-7502-004-8.
- 37) *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* [online]. Paris: OECD Publishing. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- 38) Nález ÚS č. 276/2001 Sb. ze dne 27.6.2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99.
- 39) Nález ÚS ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.
- 40) Nález ÚS ze dne 18.4.2007, č. IV. ÚS 613/06.
- 41) Nález ÚS ze dne 21.12.2004, sp. zn. I. ÚS 339/03.
- 42) Nález ÚS ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.
- 43) Nález ÚS ze dne 25.1.2005, sp. zn. III. ÚS 252/04.
- 44) Nález ÚS ze dne 27.3.2007, sp. zn. I. ÚS 648/06.
- 45) Nález ÚS ze dne 27.3.2014, sp. zn. III. ÚS 2264/13.
- 46) Nález ÚS ze dne 3.4.2007, sp. zn. Pl. ÚS 92/06.
- 47) Nález ÚS ze dne 9.7.2018, sp. zn. II. ÚS 955/18.
- 48) NEKOVAR, Jiří. Trendy úpravy převodních cen ve vybraných zemích Evropy a jejich aplikace v České republice [online]. Praha, 2017 [cit. 16.12.2020]. Dostupné z: <http://hdl.handle.net/20.500.11956/94954>. Disertační práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta. Vedoucí práce Marie Karfíková.
- 49) O soudu – Historie. *nssoud.cz* [online]. Nejvyšší správní soud. Poslední aktualizace 5.11.2019 [cit. 14.10.2020]. Dostupné z: <http://nssoud.cz/Historie/art/4?menu=174>.
- 50) Odbor vládní legislativy Úřadu vlády. Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (I. část). In: *vlada.cz* [online]. Vláda ČR. 10.4.2006 [cit. 10.2.2021]. Dostupné z: [https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka\\_pomucka.pdf](https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomucka.pdf).

- 51) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017. Chapter I. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
- 52) PELIKÁN, Robert. Nakládání s hlasovacími právy. In: *obczan.cz* [online]. OBCZAN. 2013 [cit. 7.12.2020]. Dostupné z: <https://www.obczan.cz/zakon/zok/cast-prvni/hlava-i/dil-9?detail-item-8914-comments-item-1340-expanded=1&do=detail-item-8914-comments-item-1340-export>.
- 53) PELIKÁNOVÁ, Irena. *Komentář k obchodnímu zákoníku*. 2. díl. 3. vydání. Praha: Aspi Publishing, 2004. ISBN 80-86395-99-5.
- 54) PERTHEN, Ervín a Milan CHMELÍK. k postavení prokuristy obchodní společnosti podle zákona o obchodních korporacích. In: *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ Sbírka zákonů, judikatura, právo. 12.5.2016 [cit. 22.11.2020]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-postaveni-prokuristy-obchodni-spolecnosti-podle-zakona-o-obchodnich-korporacich-100988.html>.
- 55) PETROV, Jan a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-653-1.
- 56) POKORNÁ, Jarmila a kol. *Obchodní společnosti a družstva*. Praha: C. H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-475-9.
- 57) POKORNÁ, Jarmila a kol. *Zrušení a zánik obchodní korporace s likvidací*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-815-7.
- 58) Pokyn D-34, sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny [online]. Praha: 2019. č. j.: 45076/19/7100-40113-110343. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.
- 59) Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky [online]. Praha: 2012. Č.j. 37488/12-3131-13228. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>.
- 60) Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[online]. Praha: 6.2.2015. Č. j.: 5606/15/7100-10. Dostupné z:  
[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf).

- 61) Pokyn GFR D-32. Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami... (pozn. zkráceno) [online]. Praha: 2018. Č. j.: 58337/18/7100-40113-800219. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D\\_32.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf).
- 62) Pokyn MF D-334. Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami [online]. Praha: 2010. s. 5-6. č.j.: 39/86 849/2009-393. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn\\_D-334.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf).
- 63) Provozní řád Centrálního depozitáře cenných papírů, a.s. ve znění účinném od 1.10.2020. In: *cdcp.cz* [online]. Praha: Centrální depozitář cenných papírů. [cit. 15.4.2021]. Dostupné z: [https://www.cdcp.cz/wp-content/uploads/CDCP\\_provozni\\_rad\\_v8.pdf](https://www.cdcp.cz/wp-content/uploads/CDCP_provozni_rad_v8.pdf).
- 64) RICHTER, Tomáš. *Insolvenční právo*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-444-7.
- 65) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24.5.2018, sp. zn. 62 Af 81/2016.
- 66) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25.5.2010, sp. zn. 39 INS 398/2010.
- 67) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6.2.2019, sp. zn. 62 Af 126/2016.
- 68) Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28.4.2005, sp. zn. 22 Ca 142/2004.
- 69) Rozsudek krajského soudu v Praze ze dne 30.11.2017, sp. zn. 45 Af 8/2015.
- 70) Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5.6.2013, sp. zn. 11 Af 23/2010.
- 71) Rozsudek NS ze dne 1.8.2002, sp. zn. 21 Cdo 2192/2001.
- 72) Rozsudek NS ze dne 15. 11. 2017, sp. zn. 29 Cdo 4554/2015.
- 73) Rozsudek NS ze dne 17.12.2014, sp. zn. 29 Cdo 3701/2012.
- 74) Rozsudek NS ze dne 17.12.2019, sp. zn. 27 Cdo 1382/2019.
- 75) Rozsudek NS ze dne 20.3.2013, sp. zn. 21 Cdo 2346/2011.
- 76) Rozsudek NS ze dne 20.4.2016, sp. zn. 29 Cdo 3899/2015.
- 77) Rozsudek NS ze dne 21.4.2015, sp. zn. 21 Cdo 4987/2014.
- 78) Rozsudek NS ze dne 24.3.1970, sp. zn. 7 Tz 84/69.

- 79) Rozsudek NS ze dne 27.1.2010, sp. zn. 29 Cdo 4822/2008.
- 80) Rozsudek NS ze dne 27.10.2015, sp. zn. 23 Cdo 1860/2013.
- 81) Rozsudek NS ze dne 28.4.2010, sp. zn. 29 Cdo 2720/2009.
- 82) Rozsudek NS ze dne 28.7.2014, sp. zn. 29 Cdo 3301/2012.
- 83) Rozsudek NS ze dne 30.10.2014, sp. zn. 29 Cdo 3577/2012.
- 84) Rozsudek NS ze dne 30.3.2010, sp. zn. 22 Cdo 2789/2008.
- 85) Rozsudek NS ze dne 31.1.2019, sp. zn. 27 Cdo 3601/2018.
- 86) Rozsudek NS ze dne 5.4.2006, sp. zn. 5 Tdo 94/2006.
- 87) Rozsudek NSS ze dne 11.7.2008, sp. zn. 8 Afs 72/2007.
- 88) Rozsudek NSS ze dne 12.2.2020, sp. zn. 10 Afs 343/2019.
- 89) Rozsudek NSS ze dne 13.3.2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012.
- 90) Rozsudek NSS ze dne 13.6.2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013.
- 91) Rozsudek NSS ze dne 13.6.2013, sp. zn. 7 Afs 48/2013.
- 92) Rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005.
- 93) Rozsudek NSS ze dne 17.8.2007, sp. zn. 5 Afs 143/2006.
- 94) Rozsudek NSS ze dne 17.8.2017, sp. zn. 2 Afs 74/2017.
- 95) Rozsudek NSS ze dne 18.3.2005, sp. zn. 4 Afs 24/2003.
- 96) Rozsudek NSS ze dne 19.12.2018, sp. zn. 5 Afs 214/2016.
- 97) Rozsudek NSS ze dne 22.3.2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012.
- 98) Rozsudek NSS ze dne 22.8.2013, sp. zn. 1 Afs 67/2013.
- 99) Rozsudek NSS ze dne 23.1.2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012.
- 100) Rozsudek NSS ze dne 23.4.2020, sp. zn. 4 Afs 468/2019.
- 101) Rozsudek NSS ze dne 24.5.2018, sp. zn. 9 Afs 194/2017.
- 102) Rozsudek NSS ze dne 25.5.2018, sp. zn. 7 Afs 265/2017.
- 103) Rozsudek NSS ze dne 25.9.2020, sp. zn. 3 Afs 61/2019.
- 104) Rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 87/2009.
- 105) Rozsudek NSS ze dne 26.02.2009, sp. zn. 7 Afs 75/2007.
- 106) Rozsudek NSS ze dne 26.10.2016, sp. zn. 8 Afs 87/2016.
- 107) Rozsudek NSS ze dne 27.1. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010.
- 108) Rozsudek NSS ze dne 28.4.2005 sp. zn. 2 Ans 1/2005.
- 109) Rozsudek NSS ze dne 31.3.2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007.
- 110) Rozsudek NSS ze dne 4.8.2005, sp. zn. 2 Afs 13/2005.

- 111) Rozsudek NSS ze dne 5.6.2013. sp. zn. 2 Afs 57/2012.
- 112) Rozsudek NSS ze dne 7.4.2020, sp. zn. 10 Afs 217/2018.
- 113) Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 7.11.2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006.
- 114) Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21.2.2006, ve věci C-255/02 Halifax.
- 115) Rozsudek velkého senátu NS ze dne 16.1.2013, sp. zn. 31 Cdo 1571/2010.
- 116) Rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia NS ze dne 11.9.2019, sp. zn. 31 Cdo 1993/2019.
- 117) SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.
- 118) SOLILOVÁ, Veronika; Danuše NERUDOVÁ a kol. *Transferové ceny – unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.
- 119) ŠIROKÝ, Jan a kol. *Psaní a prezentace odborných textů*. Leges, 2019. ISBN 978-80-7502-340-7.
- 120) ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. *Obchodní zákoník. Komentář* [online]. 8.vydání. Praha: C. H. Beck, 2003 [cit. 19.11.2020]. ISBN 80-7179-685-9.
- 121) ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář*. 3. vydání. Praha: Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-799-6.
- 122) ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář*. 2. vydání. Praha: Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-540-4.
- 123) ŠVESTKA, Jiří a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. Svazek I. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-370-8.
- 124) Usnesení č. 2/1993 Sb. o Listině základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.
- 125) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.
- 126) Vyhláška č. 191/2017 Sb., o náležitostech podání a formulářů elektronických podání v insolvenčním řízení a o změně vyhlášky č. 311/2007 Sb., o jednacím řádu pro insolvenční řízení a kterou se provádějí některá ustanovení insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů.

- 127) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli (pozn. zkráceno).
- 128) Zákon č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí, ve znění pozdějších předpisů.
- 129) Zákon č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství, ve znění pozdějších předpisů.
- 130) Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů.
- 131) Zákon č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.
- 132) Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
- 133) Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- 134) Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- 135) Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů.
- 136) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- 137) Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.
- 138) Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- 139) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- 140) Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů.
- 141) Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů.
- 142) Zákon č. 358/1992 Sb., notářský řád, ve znění pozdějších předpisů.
- 143) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
- 144) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.
- 145) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- 146) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- 147) Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- 148) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.



- 149) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.
- 150) Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.9.2017. In: *financnisprava.cz* [online].  
Finanční správa. 2017 [cit. 22.2.2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV\\_KDP\\_2017-09.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2017-09.pdf).
- 151) Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21.3.2018. In:  
*financnisprava.cz* [online]. Finanční správa. 2018 [cit. 26.11.2020]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV-KDP\\_201803.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV-KDP_201803.pdf).

## **SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ**

Obrázek 1: Struktura kapitálově spojených osob .....	52
Obrázek 2: Dva nepřímé podíly na jedné osobě .....	53
Obrázek 3: Různě propojené osoby .....	89

## SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka 1: Vývoj objemu doměřených daní z titulu převodních cen v České republice (v Kč).....	11
Tabulka 2: Speciální pravidla pro transakce mezi spojenými osobami .....	23
Tabulka 3: Metodické pokyny MF a GFŘ týkající se převodních cen .....	24
Tabulka 4: Souhrn některých sporných otázek .....	103
Tabulka 5: Postup k prokázání vztahu spojenosti mezi FO a PO .....	121
Tabulka 6: Osoby s potenciálním podílem na vedení akc. spol. ....	138